



ANA CATARINA FERREIRA DA SILVA MOTA

**ASSOCIAÇÃO CRIMINOSA NO ÂMBITO DA CRIMINALIDADE
TRIBUTÁRIA**

Dissertação com vista à obtenção do grau de Mestre
em Direito Público

Orientador:

Professor Doutor André Claro Amaral Ventura

Setembro de 2018

«Por isso que a desculpa frequente dos delinquentes tributários, tem esse mesmo significado, de pretensa desculpa, mas de desculpa infundada porque se trata de uma violação de deveres também fundamentais para que a vida comunitária seja possível e, por isso, também eticamente censurável o comportamento contrário ao dever tributário»

Germano Marques da Silva in Direito Penal Tributário

*À minha mãe, pai e irmão e um Obrigada ao Professor André
Ventura pela ajuda e saber passado*

Agradecimentos

Foi uma longa jornada que foi só possível com o apoio inigualável dos meus familiares queridos, dos meus amigos e da Universidade.

Um especial agradecimento à minha Mãe, por ser quem é e por estar comigo e apoiar-me em todos os momentos da minha vida.

Ao meu irmão por toda a alegria que me traz e lhe apraz e ao meu pai, pelo conhecimento que me transmite.

Ao meu Professor, Doutor André Ventura, que leu, releu e se disponibilizou sempre a ajudar e que sem ele esta dissertação não seria possível.

À Faculdade de Direito da Universidade Nova de Lisboa por todo o saber que me transmitiu e condições que proporcionou.

Aos meus grandes amigos, de curso e da vida, que me acompanham em todas as etapas da minha vida, ouvindo os meus anseios e desabafos.

Dedico esta dissertação a todos vós.

Lista de abreviaturas:

CIRC Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas

CIVA Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado

CP Código Penal

CPP Código de Processo Penal

CPPT Código de Processo Penal Tributário

CRP Constituição da República Portuguesa

CSC Código das Sociedades Comerciais

GPL Grupo Permanente de Ligação

IEC Imposto Especial de Consumo

IMT Imposto Municipal sobre as Transmissão Onerosa

IRC Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas

IRS Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares

IS Imposto do Selo

IVA Imposto sobre o Valor Acrescentado

LGT Lei Geral Tributária

MP Ministério Público

OLAF European Anti-Fraud Office

OPC Órgãos de Polícia Criminal

PJ Polícia Judiciária

RGICSF Regime Geral das Instituições de Crédito e Sociedades Financeiras

RGIT Regime Geral das Infrações Tributárias

RJIFA Regime Jurídico das Infrações Fiscais Aduaneiras

RJIFNA Regime Jurídico das Infrações Fiscais Não Aduaneiras

PEP Pessoas Politicamente Expostas

UIF Unidade de Informação Financeira

UFITCO Unidad Fiscal de Investigación de Delitos Tributarios y Contrabando

Resumo:

A criminalidade tributária é hoje em dia uma das grandes prioridades da política criminal. A sociedade atual tem enfrentado um crescimento de novos tipos de criminalidade, entre os quais a criminalidade tributária organizada.

A proposta da presente dissertação é analisar o tipo legal da associação criminosa dirigida à prática de crimes tributários incorporado no Regime Geral das Infrações Tributárias.

A exposição iniciar-se-á pela querela doutrinal e jurisprudencial que existia até à entrada do artigo de associação criminosa presente no Regime Geral das Infrações Tributárias e a sua relação com o seu par do Código Penal. Discorrer-se-á sobre a problemática da responsabilidade penal tributária das pessoas coletivas e a importância deste artigo na criminalidade tributária atual.

Concluir-se-á pela presença do crime de associação criminosa dirigido à prática de crimes tributários como condutor absoluto de política criminal nos delitos contra a ordem tributária.

Palavras-chaves: associação criminosa; criminalidade tributária; responsabilidade penal tributária; pessoas coletivas; princípio da unidade do sistema jurídico-penal.

Abstract:

Tax crime is now one of the great priorities of the criminal policy. Today's society has faced growing of new types of crime, including organized tax crime.

The purpose of this thesis is to analyze the illegal activity of tax criminal association incorporated in the Portuguese General Regime of Tax Offences.

The discussion will begin by the doctrinal and jurisprudential quarrel that existed until the entry of the article related to the criminal association in the Portuguese General Regime of Tax Offences and its relation with its pair of the Criminal Code. It will be discussed the issue of criminal tax liability of legal persons and the importance of this article in current tax crimes.

Conclusion will be the presence of the tax criminal association as an absolute player of criminal policy in the crimes against the tax order.

Key-words: criminal association; tax crime; tax criminal liability; legal persons; unity of the criminal justice system.

Introdução

1.1. Estado de Arte

“Fumaças é um bem-sucedido padrão do fabuloso negócio criminoso de contrabando organizado de tabaco e bebidas alcoólicas. Não está coletado. Ganha milhões e milhões. Desconhece as angústias do contribuinte cumpridor. Com os lucros criminosos da última descarga clandestina de cigarros contrafeitos comprou um super-iate de 1.300.000 euros. Para os lados do fisco nem um sinal de alerta”¹.

A citação supra referida poderia perfeitamente ser retirada de um qualquer jornal português. E é. Hoje em dia, não é de todo incomum ler-se notícias sobre fraude fiscal, corrupção, lavagem de dinheiro, produção e comercialização ilegal de produtos que lesam o Estado em centenas de milhares de euros².

Quer-se, por isto, com esta dissertação explorar-se a problemática da associação criminosa dirigida à prática dos crimes tributários e analisar a sua importância no quadro jurídico português.

O sistema legislativo penal tributário estabelece consequências desfavoráveis aos cidadãos que violam gravemente a legalidade tributária, pondo em causa o interesse público do Estado, o funcionamento normal da economia e os princípios da igualdade e equidade tributária. Não cumprindo a lei tributária, não só se põe em causa o erário público, como ainda se prejudica a situação daqueles que

¹ MORGADO, Maria José – “Fraude Fiscal, Corrupção e Lavagem de Dinheiro”. Expresso.sapo.pt – Opinião. 2011. imp. 2017 [Consult. 3 de janeiro de 2017]. Disponível em WWW:<http://expresso.sapo.pt/opiniao/opiniao_maria_jose_morgado/fraude-fiscal-corrupcao-e-lavagem-de-dinheiro=f660548>

² A título de exemplo: TVI24 – “Fabrico e venda ilegal de bebidas alcólicas terá lesado o Estado em centenas de milhares de euros”. Tvi24.iol.pt – Sociedade. 2016. imp. 2017 [Consult a 29 de abril de 2017]. Disponível em WWW: <<http://www.tvi24.iol.pt/sociedade/operacao/fabrico-e-venda-ilegal-de-bebidas-alcoolicas-tera-lesado-o-estado-em-centenas-de-milhares-de-euros>>; CARVALHO, Patrícia Martins – “Cortiça: Fraude fiscal e crime organizado levam a megaoperação”. Noticiasaominuto.pt – País. 2016. imp. 2017 [Consult. 13 de fevereiro de 2017]. Disponível em WWW: <<https://www.noticiasaominuto.com/pais/683180/cortica-fraude-fiscal-e-crime-organizado-levam-a-megaoperacao>>

cumprem com as suas obrigações fiscais. No fundo, procura-se aqui por uma nova *cidadania fiscal*³.

O Direito Penal Tributário é o ramo do Direito Penal Económico que tem originado em Portugal, uma produção doutrinária mais intensa⁴. Existem grandes processos de fraude fiscal, de faturação falsa e de atuações concertadas de empresas, envolvendo enormes burlas designadamente em matéria de IVA. No campo do direito penal tributário, o diploma mais importante será o RGIT – doravante Regime Geral das Infrações Tributárias.

Este ramo do Direito visa proteger realidades patrimoniais afetas ao erário público e ao património da segurança social.

De acordo com a notícia mencionada no início, o aumento da fraude fiscal e da crise económica foi acompanhada por um decréscimo de notificações de operações suspeitas de branqueamento de capitais enviadas à Unidade de Informação Financeira da Polícia Judiciária (PJ). De acordo com a mesma fonte, “no ano de 2010 foi batido o recorde de transferências de dinheiros para *offshores* em simultâneo com a baixa de notificações (...) Cerca de 30 mil milhões de euros circulam na economia subterrânea, representando 23% do PIB”. Isto, aliado ao crime organizado, gera injustiça fiscal e desigualdades.

Por isso mesmo, o combate a este tipo de criminalidade deve, hoje em dia, ser uma prioridade da política criminal. E, para tal, as entidades judiciais deveriam estar apetrechadas de novos recursos – nomeadamente bases de dados, sistemas informáticos para análise e tratamento de informação e novas tecnologias.

³Segundo PAULO MARQUES “Deste modo, urge erigir um novo conceito de *cidadania fiscal*, no qual predomine a repulsa social generalizada pelos comportamentos atentatórios da legalidade tributária (*«observantia legum summa libertas»*), sendo os mecanismos jurídico-penais absolutamente decisivos para o sucesso dessa importante batalha cívica. Nas palavras sábias de MARCELO CAVALI, do dever fundamental de pagar tributos “ninguém pode ser excluído e cada contribuinte tem o direito de exigir do Estado que lhe valha dos meios necessários a impedir que outros dele se eximam. (...)” – MARQUES, Paulo - **Infrações Tributárias. Investigação Criminal**. 1ª Ed. Lisboa: Ministério das Finanças e da Administração Pública Direção Geral dos Impostos (Centro de Formação), 2007. Vol. I. ISBN 978-972-98736-9-0. p.21

⁴PINTO, Frederico Lacerda da Costa – “Crimes Tributários – Portugal”. Faculdade de Direito da Universidade Nova de Lisboa”. imp. 2016 p.1. [Consult. 5 de maio de 2016] Disponível em WWW:<http://www.fd.unl.pt/docentes_docs/ma/fcp_ma_13038.pdf>

Não raramente este tipo de criminalidade é cometida através de formas organizadas e complexas nas quais existe divisão e hierarquia do trabalho. Aliás, como até se refere Rui Ribeiro Pereira, “frequentemente os delitos fiscais são cometidos por intermédio de pessoas coletivas”⁵. Desse mesmo modo, há uma necessidade político-criminal de responsabilizar penalmente as pessoas coletivas, sendo estas o reflexo das condutas pessoais dos indivíduos que as administram e as gerem.

O Código de Processo Penal, a partir da sua redação da Lei n.º 48/2007 de 29 de agosto passou a qualificar como criminalidade altamente organizada a associação criminosa no seu artigo 1.º, al- m). Antes do RGIT, o legislador penal fiscal não previa o crime de associação criminosa dirigido à prática de crimes tributários, de maneira que se originavam muitíssimas vezes querelas na Doutrina e na Jurisprudência⁶ relativamente ao artigo 299.º p. e p. no Código Penal (doravante CP) que prevê o crime de associação criminosa, e se este deveria aplicar-se ou não ao direito penal secundário⁷, nomeadamente, às infrações tributárias.

Assim, também será importante analisar qual a relação entre o artigo 89.º p. e p. no RGIT, relativo à associação criminosa dirigida à prática de crimes tributários e o artigo 299.º p. e p. no CP. Será a nova figura do artigo 89.º p. e p. no RGIT um tipo independente ao artigo 299.º p. e p. no CP? É o artigo p. e p. no RGIT uma figura jurídica derivada do 299.º p. e p. no CP? Será este artigo suficiente? Quais as diferenças? Não seria suficiente o artigo 299.º p. e p. no CP? Questões estas que serão respondidas ao longo desta dissertação.

Deste modo, passar-se-á à análise deste crime no contexto jurídico português e às questões temáticas que servem de propósito a esta dissertação.

⁵ PEREIRA, Rui Ribeiro - “O Crime Fiscal no Contexto Ibérico: Tópicos para a sua compreensão”. Verbo Jurídico. 2008. imp. 2016 p.43. [Consult. 6 de maio de 2016] Disponível em WWW: <http://www.verbojuridico.net/doutrina/administrativo/fiscal_contextoiberico.pdf>

⁶ A título de exemplo: DIAS, Jorge de Figueiredo – **As «Associações Criminosas» no Código Penal Português de 1982 (Arts. 287.º e 288.º)**. Revista de Legislação e de Jurisprudência N.ºs 3751 a 3760. Coimbra: Coimbra Editora, Limitada, 1988. p.43-47; Ac. do TRL, de 12.02.2004 (Proc. n.º 950/2004-9)

⁷ Sobre o tema do Direito Penal Especial ver PALMA, Maria Fernanda – **Direito Penal Especial: O vértice do sistema penal**. In PALMA, Maria Fernanda ; DIAS, Augusto Silva ; MENDES, Paulo de Sousa - **Direito penal económico e financeiro: conferências do curso pós-graduado de aperfeiçoamento**. Coimbra: Coimbra Editora, 2012. 547 p. ISBN 978-972-32-2073-5 p. 11-25

Tentar-se-á ainda, sempre que possível, relacionar as questões e os temas com casos de jurisprudência, de modo a obter não só o conhecimento da Doutrina mas também da própria Jurisprudência.

1.2. Metodologia da Investigação Jurídica e Plano de Exposição

Após esta introdução sobre o tema, passar-se-á à apresentação da metodologia seguida e do plano de exposição.

A metodologia da investigação jurídica desta dissertação apoiou-se, mormente, nos artigos abaixo referidos⁸ e nas seguintes tipologias metodológicas:

Jurídico-dogmática, pela qual se desenvolverá a teoria sobre a interpretação e sistematização da ordem jurídica, apoiando-se numa investigação baseada na análise de fontes em papel (livros, textos, jurisprudência e artigos jurídicos) – todos os Capítulos desta dissertação passarão por uma análise feita através deste tipo de metodologia e;

Histórico-jurídica e comparativa, na qual se desenvolverá qual a evolução histórica do crime de associação criminosa no contexto jurídico português – o Capítulo da evolução histórica sobre o crime da associação criminosa passa por este tipo de análise e a comparação deste instituto jurídico nas diversas ordens jurídicas. A análise comparativa permite estimular a assimilação cultural e social da lei, facilitando um melhor entendimento das funções das regras e princípios jurídicos. Traz consigo mudança e desenvolvimento da lei.

Foram estas as metodologias escolhidas para esta dissertação pois tem-se como objetivo analisar a lei, reduzi-la e separá-la nos seus diversos elementos. Ou seja, examinar a lei e interpretá-la de uma nova forma ou então criticá-la.

A investigação jurídica tem como propósito apoiar o legislador, os tribunais e os juristas. Serve não só para apoiar, mas ainda para criticar decisões judiciais ou legislativas e ainda servir de modo de aprendizagem para os estudantes de direito.

⁸ RAZAK, Adilah Abd - “Understanding Legal Research” Faculty of Economics and Management. Universiti Putra Malaysia. [Consult. 3 de março de 2017] Disponível em WWW: <<http://www.docshare01.docshare.tips/files/16641/166412435.pdf>> e VANGESTEL, Rob and MICKLITZ, Hans-W. – “Revitalizing Doctrinal Legal Research in Europe: What About Methodology?” January 2011. EUI Working Paper LAW No. 2011/05. [Consult. 3 de março de 2017] Disponível em WWW: <<https://ssrn.com/abstract=1824237>>

No fundo, procura-se um aperfeiçoamento da lei e novas e melhores maneiras de fazer as coisas.

A investigação pode ser feita por métodos quantitativos e qualitativos. Quantitativos tendo em conta números e estatísticas. Qualitativos tendo em consideração a doutrina.

A análise doutrinária (qualitativa) tem interesse para analisar o instituto jurídico nos seus aspetos em particular. Perceber como é que este é desenvolvido e aplicado. É uma investigação teórica pura e dura. Tem por isso interesse, nesta análise, a filosofia que está por detrás da criação do crime de associação criminosa dirigido à prática de crimes tributários – a sua natureza, autoridade legal, teorias substantivas, decisões legais e de interpretação. Esta investigação apoia-se em fontes de autoridade como as regras, princípios e publicações doutrinárias.

A análise não doutrinária pode ser qualitativa e quantitativa. É também conhecida como análise sociológica pois tem em conta os métodos empíricos para dar resposta a determinadas questões. Utilizam-se aqui modelos interdisciplinares de investigação que podem abarcar outras ciências. Usando os métodos empíricos, este tipo de investigação pode explicar *in factu* como funciona a lei no mundo real. Funciona, por isso, como um suplemento à investigação legal doutrinária.

Esta dissertação vai apoiar-se sobretudo na metodologia qualitativa pois esta é a mais vocacionada a explorar conceitos jurídicos por definir e as teorias por detrás já criadas. Com esta metodologia vai-se procurar o alcance e as diferentes representações do crime da associação criminosa dirigido à prática de crimes tributários e chegar-se a um contributo para este tipo legal. Analisar-se-á a doutrina e os documentos legais de modo a encontrar informação útil que irá fornecer as teorias oficiais sobre este tipo legal de ilícito.

O processo de investigação jurídica é algo complexo. No caso desta dissertação começou-se por decidir quais as questões jurídicas a serem estudadas e qual a bibliografia a usar. A legislação tem de ser analisada e compreendida tal como as

decisões judiciais. Só depois de analisada a lei, a doutrina e as decisões judiciais é que uma resposta às questões poderá ser dada.

Em suma, as questões a serem analisadas serão:

1. O porquê o crime de associação criminosa no Regime Geral das Infrações Tributárias – razões à sua existência, evolução histórica e as suas implicações;
2. A relação do crime de associação criminosa para a prática de crimes tributários (artigo 89.º p. e p. no RGIT) com o crime de associação criminosa (artigo 299.º p. e p. no CP); Será a nova figura p. e p. no RGIT um tipo independente ao artigo 299.º p. e p. no CP? É o artigo suficiente? Quais as suas semelhanças e diferenças?
3. De que forma o artigo 89.º p. e p. no RGIT pode implicar a responsabilidade penal tributária das pessoas coletivas?
4. Especificidades do Direito Penal Tributário e a sua conexão com o crime de associação criminosa p. e p. no RGIT – caso específico do sigilo bancário – e a relação do artigo 89.º p. e p. no RGIT com outro tipo de crimes.

Todas as questões serão analisadas. O Capítulo 2 dedicar-se-á à importância que o Direito Penal Tributário tem e a evolução histórica e o enquadramento do tipo legal da associação criminosa. A relação do crime de associação criminosa p. e p. no Código Penal e do crime de associação criminosa dirigido à prática de crimes tributários p. e p. pelo Regime Geral das Infrações Tributárias. Esta análise será legal, histórica e jurídico-comparativa. Analisar-se-á, ainda dentro do mesmo Capítulo, a relação deste tipo legal com os conceitos de criminalidade organizada de branqueamento de capitais.

Após esta análise, estudar-se-á a problemática que decorre do crime de associação criminosa dirigido à prática de crimes tributários, relativamente à responsabilidade penal tributária das pessoas coletivas (Capítulo 3).

No Capítulo 4 desenvolver-se-á a especificidade do sigilo bancário relativamente a este tipo legal e terminar-se-á, Capítulo 5, com a relação deste tipo legal com os crimes de fraude fiscal, abuso de confiança fiscal e o crime da burla tributária.

Capítulo 2 - Associação Criminosa direcionada à prática de crimes tributários

2.1. A importância do Direito Penal Tributário e o seu enquadramento legal

De acordo com a definição dada por Germano Marques da Silva, o Direito Penal Tributário é o “ramo especial do Direito Penal que tem por objeto os crimes tributários e o Crime Tributário é o facto típico, ilícito e culposo declarado punível por lei penal tributária anterior”⁹. Também os crimes contra a Segurança Social inserem-se no âmbito do RGIT e como tal estão abarcados pelo Direito Penal Tributário.

Este ramo do Direito deve obedecer aos princípios gerais do Direito Penal comum, no sentido do artigo 8.º previsto no CP. Mais, todo o crime, deve proteger bens jurídicos. Neste caso, o bem jurídico é o sistema tributário - a função tributária do Estado¹⁰. Esta função visa arrecadar impostos para satisfação das necessidades financeiras do Estado (artigo 103.º previsto na CRP), desincentivar o consumo de determinados produtos (artigo 104.º, n.º4 previsto na CRP), fundar-se num instrumento de política económica (artigo 81.º, al. b) previsto na CRP). Por isto mesmo, o bem jurídico tutelado pelos crimes tributários é o património do Estado na sua componente tributária. Como tal, este ramo do Direito assume-se como núcleo fundamental na vida jurídica portuguesa.

O Direito Penal Tributário prossegue, tal como o demais Direito Penal, a tutela de bens da pessoa e da comunidade. Impõe deveres jurídicos para que se possa gozar livremente os direitos que nos são concedidos pelo Estado. Deveres estes que dizem respeito aos valores de fraternidade e solidariedade e que resultam de uma fiscalidade redistributiva, de onde decorre o princípio da igualdade na tributação – artigos 103.º e 104.º previstos na CRP.

⁹ SILVA, Germano Marques da - **Direito Penal Tributário. Sobre as Responsabilidades das Sociedades e dos seus Administradores conexas com o Crime Tributário**. Lisboa: Universidade Católica Editora, 2009 – 356 p. ISBN 978-972-54-0253-5 p.34

¹⁰ SILVA, Germano Marques da – Direito Penal Tributário...p. 51

O bem jurídico tutelado pelo Direito Penal Tributário tem ainda de obedecer aos critérios de subsidiariedade, *ultima ratio* e proporcionalidade, próprios do Direito Penal comum. A proporcionalidade averigua-se através da idoneidade e necessidade da intervenção penal.

Embora se proíba a prisão por dívidas, por força de receção do artigo 11.º do Pacto Internacional dos Direitos Civis e Políticos e do artigo 1.º do Protocolo n.º 4 da Convenção Europeia dos Direitos do Homem, no caso dos crimes tributários, a sua incriminação deve-se ao facto do comportamento lesar gravemente o bem coletivo, pondo em causa a justiça tributária.

Em suma, o Direito Penal Tributário visa proteger o interesse público do Estado na arrecadação de receitas tributárias, o funcionamento normal da economia e os princípios da igualdade e da equidade tributária. A utilização de faturas falsas, a simulação de preço, a alienação dolosa de bens penhoráveis, entre outros são exemplos de uma “violação da relação de lealdade, colaboração, transparência, verdade e confiança recíproca entre os contribuintes e a Administração Tributária”¹¹.

Relativamente a esta dissertação será interessante analisar a Constituição penal fiscal relativamente a alguns temas que irão ser abordados¹².

O princípio jurídico-constitucional do direito penal, “enquanto parâmetro de controlo da constitucionalidade de normas incriminatórias a partir dos critérios de dignidade penal do bem jurídico e da necessidade da intervenção penal (da carência de tutela penal), começou por ser fundado nos princípios constitucionais da justiça e da proporcionalidade, enquanto princípios decorrentes da ideia de Estado de direito democrático, consignada no artigo 2.º previsto na CRP”¹³.

¹¹ MARQUES, Paulo - *Infrações Tributárias*.... p.20

¹² Mais sobre o tema da Constituição fiscal: NABAIS, José Casalta – **Por um Estado Fiscal suportável: estudos de direito fiscal**. Coimbra: Almedina, 2005-2008. 1 Vol. 638 p. ISBN 972-40-2502-0 p. 122 e ss.

¹³ ANTUNES, Maria João – “A Constituição Penal – especial incidência em matéria fiscal”. Centro de Estudos Judiciários. 2012. imp. 2016. p.2. [Consult. 6 de março de 2017] Disponível em WWW: <http://www.cej.mj.pt/cej/recursos/ebooks/DireitoFiscalPenal/Curso_Especializacao_Direito_Fiscal_Penal.pdf>

É a partir deste princípio constitucional que se mede o parâmetro da admissibilidade jurídico-constitucional das normas que preveem crimes de perigo, abstrato e concreto (como é o caso do crime de associação criminosa, como será analisado mais à frente). Os crimes de perigo passaram o teste da razoabilidade de antecipação da tutela penal (princípio da proporcionalidade, no qual “as restrições legais aos direitos, liberdades e garantias, nos casos expressamente previstos na Constituição, têm de limitar-se ao necessário para a salvaguarda de outros direitos ou interesses constitucionalmente protegidos” - artigo 18.º, n.º2 previsto na CRP).

O princípio jurídico-constitucional da culpa é um princípio fulcral no que diz respeito ao direito penal. Este exprime-se a diferentes níveis: “veda a incriminação de condutas destituídas de qualquer ressonância ética; impede a responsabilização objetiva, obrigando ao estabelecimento de um nexo subjetivo – a título de dolo ou de negligência – entre o agente e o seu facto; obsta à punição sem culpa e à punição que exceda a culpa”¹⁴. Nem este princípio obstou à legitimidade constitucional da responsabilidade criminal das pessoas coletivas e equiparadas no âmbito da criminalidade económico-financeira.

A respeito do enquadramento legal do Direito Penal Tributário, o diploma mais importante hoje em dia será o Regime Geral das Infrações Tributárias aprovado pela Lei n.º15/2001, de 5 de junho. O RGIT é um diploma único que visa evitar divergências de regime. Importa, por isso, contextualizar o seu surgimento.

Quanto às infrações não aduaneiras, o primeiro diploma que depois do Estado Novo regulou as violações mais graves das normas fiscais não aduaneiras foi o Decreto-Lei n.º 619/76, de 27 de julho. Neste diploma punia-se com pena de prisão as infrações mais graves. Seguidamente, o diploma que regulou este tipo de infrações foi o Decreto-Lei n.º20-A/90, de 15 de janeiro, o Regime Jurídico das Infrações Fiscais Não Aduaneiras (adiante RJIFNA). Neste novo regime abarcou-se juridicamente todos os impostos e ainda outras prestações coativas de natureza parafiscal ou análoga. Concebeu-se ainda a aplicabilidade de penas às pessoas coletivas. Três anos após a entrada do RJIFNA, começou-se a prever a pena de

¹⁴ ANTUNES, Maria João - A Constituição Penal – especial incidência em matéria fiscal.... p.7

prisão até cinco anos e, ao nível da responsabilidade civil, alargou-se da responsabilidade subsidiária dos administradores e gerentes pelo não pagamento de multas ou coimas.

Relativamente às infrações aduaneiras, a sistematização das normas referentes a estas infrações foi levada a cabo pelo Decreto-Lei n.º 187/83, de 13 de maio. Este diploma demonstrou-se insuficiente, surgindo o Decreto-Lei n.º 424/86, de 27 de dezembro. No entanto, também este diploma sofreu revisão e é neste particular contexto exigente que entra em vigor o diploma já acima mencionado, o Regime Jurídico das Infrações Fiscais Aduaneiras (adiante RJIFA). O Decreto-Lei n.º 255/90, de 7 de agosto veio introduzir algumas alterações a este regime, como, por exemplo, o agravamento de penas máximas para o crime de associação criminosa, que passaram a ser de 8 anos de prisão e 500 dias de multa (anteriormente 6 anos de prisão e 200 dias de multa).

O RGIT surge de maneira a cuidar de forma unitária os crimes e contraordenações aduaneiras, não aduaneiras e comuns. Este diploma na parte III refere-se às infrações tributárias em especial, sendo o título I para os crimes tributários e o título II para as contraordenações tributárias.

O RGIT distingue quatro categorias de crimes tributários – os comuns, os aduaneiros, os fiscais e os contra a segurança social.

Os crimes tributários comuns são a burla tributária, a frustração de créditos, a associação criminosa, a desobediência qualificada e a violação de segredos, artigos 87.º, 88.º, 89.º, 90.º e 91.º, respetivamente.

No quadro dos crimes aduaneiros insere-se o contrabando, contrabando de circulação, contrabando de mercadorias de circulação condicionada em embarcações, fraude no transporte de mercadorias em regime suspensivo, introdução fraudulenta ao consumo, violação das garantias aduaneiras, quebra de marcas e selos, recetação de mercadorias objeto de crime aduaneiro e auxílio material, também respetivamente, artigos 92.º, 93.º, 94.º, 95.º, 96.º, 98.º, 99.º, 100.º e 101.º.

Os crimes fiscais são os famosos crimes de fraude fiscal, fraude qualificada e abuso de confiança, artigos 103.º-105.º.

Por último, os crimes contra a segurança social englobam a fraude contra a segurança social (artigo 105.º) e abuso de confiança contra a segurança social (artigo 107.º).

Os crimes tributários comuns caracterizam-se pelas normas violadas poderem respeitar às normas reguladoras dos regimes tributários aduaneiros, fiscais ou da segurança social. Os crimes aduaneiros, fiscais ou contra a segurança social respeitam à violação de normas reguladoras dos regimes tributários respetivos.

Ainda sobre a temática jurídica prevista no RGIT, nas penalidades faz-se corresponder a cada ano de prisão a multa de 120 dias, sendo que a multa aplicada às pessoas coletivas é sempre igual ao dobro da cominada para as pessoas singulares.

Os limites mínimos e máximos das penas de multa previstos nos diferentes tipos legais de crimes são elevados para o dobro quando se trate de uma pessoa coletiva.

Por razões de limitar a intervenção penal às infrações tributárias e de se reduzir o número de processos por crimes, o RGIT estabeleceu em algumas das infrações limites quantitativos em razão do valor patrimonial.

Consagraram-se os crimes de burla tributária (artigo 87.º) e a associação criminosa (artigo 89.º), de modo a pôr termo à polémica doutrinal e jurisprudencial sobre a aplicabilidade ou não destes crimes p. e p. no Código Penal à matéria tributária.

Quanto ao processo de imputação, as fases do processo penal tributário são as mesmas do processo penal comum, a sua direção é unitária e os órgãos da administração tributária são equiparados aos Órgãos de Polícia Criminal (doravante OPC). As especialidades são mínimas e irrelevantes.

No que diz respeito à responsabilidade penal tributária, não há nenhuma especificidade no Direito Penal Tributário no que respeita às pessoas singulares, que se coloca exatamente nos mesmos termos que o Direito Penal Comum. Os

crimes podem ser comuns ou próprios e os agentes podem ser instigadores, autores ou cúmplices. O artigo 6.º regula a responsabilidade por atuação em nome de outrem e fá-lo nos mesmos termos que o Código Penal, no seu artigo 12.º.

Contudo, colocam-se diferenças quanto à admissibilidade da responsabilidade penal tributária das pessoas coletivas. Analisar-se-á, em Capítulo próprio, a temática desta questão.

2.2. Evolução Histórica do Tipo Legal da Associação Criminosa

O crime de associação criminosa surgiu pela primeira vez em Portugal através do Código Penal de 1852, no seu artigo 263.º, com a epígrafe de “associação de malfeitores”, inspirado pelo tipo legal previsto no código penal napoleónico. Tal incriminação procurava proteger antecipadamente os direitos individuais do cidadão, fruto do pensamento liberal-individualista da época, ficando de fora a defesa do Estado, visando apenas a defesa das pessoas e da propriedade.

O tipo deste artigo exigia que o conteúdo material do fim criminoso da associação fosse “formada para atacar as pessoas ou as propriedades” – conceção liberal – e exigia ainda que se tratasse de uma associação “cuja organização se manifeste por convenção ou quaisquer outros factos”.

Os dois elementos constitutivos do artigo 263.º previsto no Código Penal de 1852 foram reformulados e passou-se, entretanto, a constituir um novo artigo, o artigo 263.º previsto no Código Penal de 1886, no qual a associação deixou de ter como exigência o ataque a pessoas e propriedades, alargando-se a incriminação para toda a associação destinada a cometer crimes. E, ao que antes reclamava ser uma “organização [que] se manifeste por convenção ou quaisquer outros factos”, passou a nova redação a ditar “cuja organização ou existência se manifeste por convenção ou quaisquer outros factos”, introduzindo-se assim uma formulação mais flexível.

Assim, no domínio do Código Penal de 1886, estatuiu o artigo 263.º o seguinte: *“Aqueles que fizerem parte de qualquer associação formada para cometer crimes, e cuja organização ou existência se manifeste por convenção ou por quaisquer outros factos, serão*

condenados à pena de prisão maior de dois a oito anos, salvo se forem autores da associação ou nela exercerem direção ou comando, aos quais será aplicada a pena de dois a oito anos de prisão maior.

§ - Único – Serão punidos como cúmplices os que a estas associações ou quaisquer divisões delas fornecerem ciente e voluntariamente armas, munições, instrumentos do crime, guarida ou ligar para a reunião.”.

A ênfase deste artigo passou a ser a “paz político-social” e o tipo legal ao integrar “qualquer” crime, referia-se aos crimes inscritos tão-só no Código Penal, não abarcando por isso qualquer Direito Penal económico-social. Pode-se até dizer que a abertura do tipo legal teve em vista, nesta altura, o combate à criminalidade política, isto é, aos movimentos internacionais socialistas que se opunham a uma sociedade capitalista e burguesa da segunda metade do século XIX¹⁵.

Onde antes se exigia a revelação da organização através de convenção ou outros factos, passou agora a considerar-se relevante apenas a sua existência. Todavia, permaneceram intactos os critérios que definem uma associação, ou seja, associação como realidade autónoma e transcendente perante os indivíduos que a integrem, suscetível de uma estrutura de direção ou comando.

Em suma, e nas palavras de Figueiredo Dias, “a história jurídico-penal do conceito de associação criminosa é, assim a história da afirmação da sua autonomia como elemento de factualidade típica. (...) E tornou-se cada vez mais instante o apelo a elementos normativos e teleológicos, bem como a propósitos e a exigências político-criminais”¹⁶.

O artigo 341.º do Anteprojeto da Parte Especial p. e p. no Código Penal, da autoria de Eduardo Correia foi, segundo Figueiredo Dias, conservador relativamente ao tipo legal respetivo do direito vigente na altura. Tal artigo não sofreu qualquer modificação na Comissão Revisora, passando a constituir o artigo 297.º do Projeto da Parte Especial em 1979.

¹⁵ DIAS, Jorge Figueiredo – As «Associações Criminosas» no Código Penal Português de 1982... p.19

¹⁶ DIAS, Jorge Figueiredo – As «Associações Criminosas» no Código Penal Português de 1982... p.23

Com a Proposta de Lei n.º 100/II este artigo sofreu alterações profundas. Após a década de 60, o terrorismo político havia aparecido na cena internacional e nacional, sem que os antigos Projetos lhe dessem importância particular. Deste modo, em 1982, ao lado do artigo 287.º surge um novo preceito, o artigo 288.º relativamente às organizações terroristas e o 289.º referente ao terrorismo.

Estabelecia o novo artigo 287.º:

“1- Quem funda grupo, organização ou associação cuja atividade seja dirigida à prática de crimes será punido com prisão de 6 meses a 6 anos.

2 – Na mesma pena incorre quem fizer parte de tais grupos, organizações ou associações ou quem os apoiar, nomeadamente fornecendo armas, munições, instrumentos de crime, guarda ou locais para reuniões, ou qualquer auxílio para que se recrutem novos elementos.

3- Na pena de prisão de 2 a 8 anos incorre quem chefiar ou dirigir os grupos, organizações ou associações referidos nos números anteriores.

4- As penas referidas podem ser livremente atenuadas, ou deixar mesmo de ser aplicadas, se o agente impedir a continuação dos grupos, organizações ou associações ou comunicar à autoridade a sua existência a tempo de esta poder evitar a prática de crimes.”.

Com a alteração do CP operada pelo Decreto-Lei n.º 48/95 de 15 de março, o crime de associação criminosa passou a estar previsto no artigo 299.º, tal como sucede atualmente. A prisão de 6 meses a 6 anos prevista na associação criminosa de 1982 passou a ser de 1 a 5 anos, no seu n.º1. Também no n.º4, quanto à atenuação da pena, passou-se a abranger não só os casos em que o agente impede a continuação da associação, mas também os casos em que se esforça para tal acontecer.

Com a Lei n.º 59/2007 de 4 de Setembro, foi dada uma nova redação ao artigo 299.º p. e p. no Código Penal, alterando o n.º1, introduzindo entre as palavras “de crimes”, a expressão “um ou mais”, criando-se ainda um novo n.º5, que exige a associação de três ou mais membros.

São várias categorias de associação criminosa no nosso ordenamento jurídico, não se bastando a sua existência no CP. Existe o crime de associação criminosa no âmbito do crime de tráfico de estupefacientes (artigo 28.º do Decreto-Lei n.º 15/93, de 22 de janeiro, Lei da Droga). Por outro lado, a Lei n.º 50/2007, de 31 de agosto

quanto ao Regime de Responsabilidade Penal por Comportamentos Antidesportivos (artigo 11.º). Também está este crime presente na Lei n.º 37/2011, de 22 de junho, no artigo 34.º.

Finalmente, importa notar que o novo RGIT introduziu novos tipos de crimes e de contraordenações a nível das infrações tributárias, um dos quais, a associação criminosa dirigida à prática de crimes tributários, inserida no Capítulo dos crimes tributários comuns (87.º-91.º RGIT), tema principal desta tese, e que se analisará cuidadosamente.

2.3. Bem jurídico

O bem jurídico específico protegido pelo tipo de associação criminosa do artigo 299.º p. e p. no Código Penal é a tutela da paz pública, sendo que é um bem jurídico autónomo.

Esta paz pública é vista como um estado de tranquilidade social. Funciona como um sentimento interno das pessoas que é abalado quando há violação da ordem pública. Contudo, não se pode esquecer que a realidade geopolítica atual traz diferenças no que diz respeito ao plano axiológico e normativo deste conceito, diferente daquela que subjaz à sua génese. Num mundo globalizado como o atual, crê-se também estar perante a defesa não só da paz pública, mas da liberdade individual exercida na sociedade¹⁷.

Intervém-se assim, previamente, quando a segurança pública pode ainda não ter sido perturbada, mas em que já foi criado um perigo de perturbação que só por si viola a paz pública. É pois, neste sentido, um crime de perigo abstrato, mas assente num substrato de alta perigosidade, derivada do forte poder de ameaça.

2.4. Análise do tipo legal

¹⁷ SANTOS, Sandra Elisabete Henriques dos – Da associação criminosa: a relevância do nº5 aditado pela Lei nº 59/2007, de 04 de Setembro. Lisboa: Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa, 2014. Tese de Mestrado. p.29

O tipo penal da associação criminosa está inserido no circuito penal dos crimes contra a ordem e tranquilidade pública e está descrito no artigo 299.º p. e p. no CP:

“1 - Quem promover ou fundar grupo, organização ou associação cuja finalidade ou actividade seja dirigida à prática de um ou mais crimes é punido com pena de prisão de um a cinco anos.

2 - Na mesma pena incorre quem fizer parte de tais grupos, organizações ou associações ou quem os apoiar, nomeadamente fornecendo armas, munições, instrumentos de crime, guarda ou locais para as reuniões, ou qualquer auxílio para que se recrutem novos elementos.

3 - Quem chefiar ou dirigir os grupos, organizações ou associações referidos nos números anteriores é punido com pena de prisão de dois a oito anos.

4 - As penas referidas podem ser especialmente atenuadas ou não ter lugar a punição se o agente impedir ou se esforçar seriamente por impedir a continuação dos grupos, organizações ou associações, ou comunicar à autoridade a sua existência de modo a esta poder evitar a prática de crimes.

5 - Para os efeitos do presente artigo, considera-se que existe grupo, organização ou associação quando esteja em causa um conjunto de, pelo menos, três pessoas, atuando concertadamente durante um certo período de tempo”.

O tipo objetivo de crime resume-se, veja-se pelo disposto no artigo 299.º p. e p. no CP, a “fundar grupo, organização ou associação cuja atividade seja dirigida à prática de crimes; fazer parte de um tal grupo, organização ou associação; apoiá-lo, nomeadamente fornecendo armas, munições, instrumentos de crime, guarda ou locais para reuniões, ou qualquer auxílio para que se recrutem novos elementos; chefiá-lo ou dirigi-lo”. Pressupõe-se assim, que a atividade da associação seja dirigida à prática de um crime. Esta associação só é reconhecida “onde o encontro de vontades dos participantes – um qualquer pacto mais ou menos explícito entre eles – tiver dado origem a uma realidade autónoma, diferente e superior às vontades e interesses dos singulares membros. Onde, noutros termos, no plano das realidades psicológicas e sociológicas, derivar do encontro de vontades um centro autónomo de imputação fáctica das ações prosseguidas em nome e no interesse do conjunto”¹⁸.

¹⁸ DIAS, Jorge Figueiredo – As «Associações Criminosas» no Código Penal Português de 1982... p.32-33

Assim, para que se possa integrar no tipo objetivo do artigo 299.º p. e p. no CP uma associação tem que ter uma pluralidade de pessoas, uma certa duração, um mínimo de estrutura organizativa (requerendo uma certa estabilidade e permanência das pessoas que compõem a organização), um processo de formação da vontade coletiva e um sentido comum de ligação por parte dos membros da associação.

Este tipo objetivo exige ainda que a atividade seja dirigida à prática de crimes, sendo este portanto o escopo da associação. Não se exige que o crime em concreto já tenha sido realizado ou planeado, mas apenas que a associação se proponha a tal prática, prática esta que se constitui como essencial à associação (não tendo com isso de ser o seu objetivo último e principal). Fala-se ainda na “prática de crimes” e não de um crime. As contraordenações e as contravenções ficam fora do âmbito deste tipo.

Quando Figueiredo Dias inicialmente escreveu (1988), debatia-se a ideia sobre quais os crimes que deveriam integrar o escopo criminoso da associação. Esta temática é nomeadamente importante para saber se o direito penal económico, fiscal e aduaneiro como direito penal secundário, deverá ou não se submeter-se a este tipo legal. Escrevia o Autor, “pelo menos, assim terá de ser relativamente ao autêntico direito penal secundário, isto é, àquele que não só se perfila, formalmente, fora do Código Penal, como materialmente se revela possuidor das notas que verdadeiramente o caracterizam: e é o caso do direito penal económico, fiscal, aduaneiro, etc. Já deverá, porém, ser diferente a conclusão relativamente ao direito penal só formalmente secundário: isto é, a um direito penal que se encontra regulado pelo Código Penal e corresponde a desenvolvimentos e a perigos típicos da sociedade moderna, mas que, pelo teor do ilícito que constitui e pelos bens jurídicos postos em causa, se revela verdadeiro direito penal de justiça”¹⁹.

Relativamente ao tipo subjetivo do crime, a associação criminosa é necessariamente um crime doloso. Quanto ao elemento intelectual do dolo do tipo é necessário que este pressuponha o conhecimento pelo agente de todos os

¹⁹ DIAS, Jorge Figueiredo – As «Associações Criminosas» no Código Penal Português de 1982... p.46

elementos constitutivos do tipo. Quanto ao elemento volitivo, o dolo basta ser eventual.

Resumidamente, o crime de associação criminosa pressupõe uma realidade autónoma às de quem as funde, dirige, apoia ou serve. É um crime de participação necessária, ou seja, é um crime coletivo, cometido por uma pluralidade de agentes. Neste caso, o facto típico requer no mínimo três pessoas que sejam *in factu* agentes do crime. O comportamento dos agentes deste crime convergem todos para um único fim, sendo que acordam dedicar-se ao crime de forma estável e duradoura.

Por isso mesmo, é um crime de perigo abstrato – pois é punível mesmo que não se tenha a certeza de que alguém ficou sujeito concretamente ao perigo previsto na norma incriminadora – e permanente. O Código de Processo Penal qualifica este crime como criminalidade altamente organizada, no seu artigo 1.º, al. m).

O tipo legal deste crime não pressupõe sede ou um local de reunião, nem sequer que os seus membros se conheçam. Basta, portanto, ao Ministério Público provar a existência de um acordo de vontade entre os diversos agentes na prossecução dos seus objetivos comuns.

Recorrendo à jurisprudência para analisar este tipo legal de ilícito, tiram-se as seguintes ilações:

De acordo com o Acórdão do Tribunal da Relação de Coimbra, de 27 de novembro de 2013, o crime de associação criminosa p. e p. pelo artigo 299.º do CP “destina-se à perigosidade acrescida e à criminalidade organizada, visando a segurança da comunidade perante a circunstância de diversas pessoas se unirem tendo como escopo a prática de crimes. O bem jurídico é a paz pública inerente às expectativas da sociedade, perante um especial perigo de perturbação que só por si viola a mesma. (...) O crime de associação criminosa exige a congregação de três elementos essenciais: um elemento organizativo, um elemento de estabilidade associativa e um elemento de finalidade criminosa. O tipo subjetivo admite qualquer modalidade de dolo. O crime de associação criminosa consuma-se com a fundação da associação com a finalidade de praticar crimes, ou – relativamente a

associados não fundadores – com a adesão ulterior, sendo o agente punido independentemente dos crimes cometidos pelos associados e em concurso real com estes.”²⁰

O Acórdão do Supremo Tribunal de Justiça, de 25 de maio de 2010 foi um Acórdão de extrema importância relativamente a este tema, pois numa dissertação de 30 páginas, analisou e problematizou o crime de associação criminosa²¹.

Discorrendo sobre esta temática, recorreu este aresto à doutrina, resumindo os contributos desta:

De acordo com o Professor Beleza dos Santos no crime de associação criminosa há a existência de uma associação com uma finalidade criminosa²². Ou seja, existem várias pessoas a cooperar voluntariamente na realização de um fim comum. E essa união possui permanência. A falta deste carácter de permanência revela não associação criminosa, mas apenas participação criminosa.

Figueiredo Dias que inicialmente defendia que ao crime de associação criminosa só correspondia o direito penal clássico, passou a reconhecer que grande parte do direito penal económico tem ressonância ética profunda para integrar o escopo desta associação²³. No mesmo sentido doutrinário, Paulo Pinto de Albuquerque²⁴.

Figueiredo Dias explica ainda que o bem jurídico aqui protegido é a paz pública, no sentido de se assegurar uma proteção prévia quanto à segurança pública que poderá ser perturbada. É um crime de perigo abstrato, pois assenta na perigosidade, derivada do forte poder de ameaça da organização²⁵.

²⁰ Ac.do TRC, de 27 de novembro de 2013 (Proc. 274/10.9JALRA-B.C1).

²¹ Ac. do STJ, de 25 de maio de 2010 (Proc. 18/07.2GAAMT.P1.S1).

²² BELEZA, Beleza dos – O Crime de Associação de Malféitores – Interpretação do artigo 263.º do Código Penal (de 1886). **Revista de Legislação e Jurisprudência**. N.º s 2593, 2594 e 2595: A: 70. p. 97 -99, 113 - 115 e 129 -130, respetivamente.

²³ DIAS, Jorge Figueiredo – As «Associações Criminosas» no Código Penal Português de 1982...p. 46 e ss.

²⁴ ALBUQUERQUE, Paulo Pinto de - **Comentário do Código Penal**. 4ªed. Lisboa: Universidade Católica, 2011, 1712 p. ISBN 978-972-54-0295-5

²⁵ DIAS, Jorge Figueiredo – As «Associações Criminosas» no Código Penal Português de 1982... p.26 e ss.

Maria Leonor de Assunção sublinha que o crime de associação criminosa deve ser entendido como uma estrutura organizada destinada à prática de crimes – isto é – uma pluralidade de pessoas unidas por um qualquer processo de formação de vontade coletiva, que pressupõe um mínimo de estrutura organizativa, com caráter de estabilidade ou permanência, que é no fundo uma realidade autónoma, diferente e superior às vontades e interesses dos seus membros²⁶.

Interpreta ainda Paulo Pinto de Albuquerque que o crime de associação criminosa é um crime de convergência²⁷, pois todos os contributos dos participantes dirigem-se à violação do bem jurídico e afirma Cavaleiro Ferreira que o crime de associação criminosa é um crime de participação necessária pois a ser cometido é preciso a participação de vários agentes, sendo um crime autónomo relativamente aos crimes que venham a ser executados²⁸.

2.5. Surgimento da associação criminosa dirigida à prática dos crimes tributários

Anteriormente ao artigo 89.º p. e p. no RGIT não existia nenhuma norma que dissesse respeito, diretamente, ao crime de associação criminosa dirigido à prática de crimes tributários. No entanto, recorria-se muitas vezes ao artigo 299.º p. e p. no CP.

O RJIFNA não previa a punição autónoma do crime de associação criminosa dirigido à prática das infrações tributárias.

Quanto à relação entre o crime de associação criminosa do artigo 299.º p. e p. no CP e do artigo 89.º p. e p. no RGIT, Germano Marques da Silva defende que “dada a ressalva da parte final do n.º 1 do artigo 89.º, entendemos que neste caso, por expressa disposição legal, estaremos perante um caso de concurso aparente, subsidiariedade expressa, sendo o agente punido apenas com a pena aplicada a um

²⁶ ASSUNÇÃO, Maria Leonor - **Do lugar onde o sol se levanta, um olhar sobre a criminalidade organizada**. Coimbra: Coimbra Editora, 2003. 128 p. p. 106-113

²⁷ ALBUQUERQUE, Paulo Pinto - *Comentário do Código Penal...*

²⁸ FERREIRA, Cavaleiro de - **Lições de direito penal: parte geral**. Coimbra: Almedina, 2010. ISBN 978-972-40-4205-3

dos crimes”²⁹. Isabel Marques da Silva afirma que “não há obstáculo à aplicação do Código Penal aos crimes fiscais já que este lhes é expressamente aplicável a título subsidiário”³⁰. Pois que o artigo 299.º não restringe o seu âmbito de aplicação. Em posição oposta, o Acórdão Tribunal da Relação de Guimarães, de 17 de março de 2003 que citou³¹:

“6. Foi claramente uma opção do legislador, apesar da norma dos artigos 34º do RJIFA e 89º do RGIT serem próximas da do artigo 299º previsto no CP, não fazer cair tais artigos sob a alçada do artigo 215º, nº 2 e 3 do CPP. E sabe-se, pela discussão pública da ocasião, o porquê.

7. É que no artigo 215º, nº 2 do CPP, ou estão crimes delimitados pela moldura penal - pena de prisão de máximo superior a 8 anos - ou crimes previstos em artigos concretos ou tipos de crime.

8. Não previu a lei, nessa parte, a associação criminosa in genere, mas só a prevista no do artigo 299º do CP.

9. E, sempre na primeira aula, o Prof. Cavaleiro Ferreira, explicava, repetindo, que a analogia em processo penal não tem aplicação.”

O RGIT pôs fim a esta querela doutrinal, estabelecendo a existência do crime de associação criminosa dirigida à prática de crimes tributários que está, hoje em dia, descrita no artigo 89.º p. e p. no RGIT:

“1 - Quem promover ou fundar grupo, organização ou associação cuja finalidade ou atividade seja dirigida à prática de crimes tributários é punido com pena de prisão de um a cinco anos, se pena mais grave não lhe couber, nos termos de outra lei penal.

2 - Na mesma pena incorre quem apoiar tais grupos, organizações ou associações, nomeadamente fornecendo armas, munições, instrumentos de crime, armazenagem, guarda ou locais para as reuniões, ou qualquer auxílio para que se recrutem novos elementos.

3 - Quem chefiar, dirigir ou fizer parte dos grupos, organizações ou associações referidos nos números anteriores é punido com pena de prisão de 2 a 8 anos, se pena mais grave não lhe couber, nos termos de outra lei penal.

4 - As penas referidas podem ser especialmente atenuadas ou não ter lugar a punição se o agente impedir ou se esforçar seriamente para impedir a continuação dos grupos, organizações ou

²⁹ SILVA, Germano Marques da – Direito Penal Tributário...p. 199

³⁰ SILVA, Isabel Marques da- **O crime de associação criminosa para a prática de infracções fiscais.** Lisboa: Universidade Católica, 2000. p.579

³¹ Ac. TRG, de 17 de março de 2003 (Proc. N.º 469/03-1)

associações, ou comunicar à autoridade a sua existência, de modo a esta poder evitar a prática de crimes tributários”.

Como se pode constatar pela leitura de ambos os artigos, a formulação literal do artigo 89.º p. e p. no RGIT e do artigo 299.º p. e p. no CP apenas difere na expressão “cuja finalidade ou atividade seja dirigida à prática de crimes tributários” vs “cuja finalidade ou atividade seja dirigida à prática de um ou mais crimes”.

Deste modo, “(...) o RGIT vem consagrar punição autónoma do crime de associação criminosa”³². A criação deste artigo está intimamente ligada à querela doutrinal e visou também pôr termo às divergências doutrinárias e da jurisprudência sobre a aplicabilidade no âmbito tributário do crime de associação criminosa do artigo 299.º p. e p. no Código Penal. A única diferença deste artigo 89.º p. e p. no RGIT é que o fim prosseguido é tão-só a prática de crimes tributários.

O tipo objetivo e subjetivo são os mesmos que correspondem ao crime comum do artigo 299º p. e p. no Código Penal.

Assim, este artigo surgiu tendo em conta uma necessidade social e legislativa e de respeito aos princípios da legalidade e da tipicidade, para pôr fim ao uso da interpretação extensiva do artigo 299.º p. e p. no CP ou, como alguns referiam, ao uso de uma analogia que era proibida. Portugal não foi o único país a ter a mesma necessidade de legislar. Como se falará no próximo Capítulo, a nível de direito comparado, também outros ordenamentos jurídicos sentiram a falta de criar um artigo que viesse a clarificar a aplicação do crime da associação criminosa aos ilícitos tributários.

O crime de associação criminosa p. e p. pelo artigo 89.º do RGIT enquadra-se no Capítulo dos crimes tributários comuns. O seu escopo é a prática de crimes tributários pelo que a incriminação representa sobretudo uma tutela antecipada dos bens protegidos com os demais crimes tributários. Assim, a punição da associação criminosa tributária é instrumental relativamente aos demais crimes tributários e representa uma antecipação da tutela que é feita pelas demais incriminações

³² PINTO, Rui Pedro Pereira – O Crime de Fraude Fiscal: O impacto na receita pública do Estado. Porto: Instituto Superior de Contabilidade e Administração do Porto, 2013. Tese de Mestrado. p.28

tributárias, estando por isso inserido no Capítulo dos crimes tributários comuns p. e p. no RGIT.

O crime de associação criminosa do artigo 89.º p. e p. no RGIT pressupõe dolo específico, o que significa que o tipo legal exige uma intenção específica na realização da conduta (delito de intenção).

A associação criminosa para a prática dos crimes tributários é independente dos delitos cometidos em execução do programa da associação. Distingue-se, desse modo, o crime de associação criminosa dos crimes cometidos, até porque os autores e cúmplices do crime de associação podem não coincidir necessariamente com os autores e cúmplices de cada crime executado através deste.

Torna-se, por isso, importante esclarecer dois pontos quando se analisa o crime de associação criminosa. O primeiro ponto será saber quando se consumou, de facto, o crime de associação formada para a prática de crimes tributários. O segundo ponto será saber como identificar os autores e cúmplices dos múltiplos crimes cometidos em execução do próprio programa da associação. Associação criminosa esta, fundada e organizada e que implica estrutura e capacidade para realizar o seu fim, disciplina, meios materiais e ainda partilha dos lucros.

Numa abordagem comparativa “discute-se somente se é indispensável qualquer atividade, e não só a preparação completa para começar a atuar; na interpretação do Cód. Penal francês e italiano predominou a opinião de que o início de qualquer atividade exterior não é necessário à consumação do crime de associação; na interpretação do Cód. Penal alemão prevaleceu a opinião oposta”³³.

Não é admissível legalmente considerar como membros da associação todos os que tenham participado em um ou vários delitos tributários, e só o serão pelo crime de associação se forem membros desta. Cavaleiro de Ferreira dá como exemplo disto o caso no crime de contrabando, em que “os tarefeiros que procederam a carga e descarga, uma ou mais vezes, não foram recrutados para a associação

³³ FERREIRA, Manuel Cavaleiro - **Associação criminosa formada para a prática de delitos fiscais: parecer**. Coimbra: Coimbra editora, 1998. p.467

criminosa, cuja finalidade não assumiram como própria. Foram pagos pelo seu trabalho na execução do contrabando, e por isso eventualmente com salário superior ao normal; só podem responder pela execução do contrabando em que aceitaram participar, mas não fazem parte da associação, a cuja direção se não submeteram, e cujos lucros não partilharam”³⁴.

No fundo, a ilicitude de associação resulta do fim a que se propõe, que constitui o objeto da própria associação – a prática de crimes.

O cerne de associação criminosa consuma-se com a verificação da existência da associação e a execução dos crimes constituem crimes autónomos e diversos desta. Isto pode criar dificuldades de investigação criminal e de prova. Pode haver crimes cometidos por membros da associação, como pode haver agentes desses crimes que não sejam membros da associação.

O crime de associação criminosa já se encontra consumado ainda antes da prática dos crimes, cuja realização é o objeto do pacto social. Assim resulta a necessidade de individualizar os membros da associação criminosa e depois de individualizar os agentes de cada crime cometido, sejam eles membros ou não da associação.

Deste modo, nos crimes de associações formadas para a prática de delitos tributários, os membros da associação criminosa qualificam-se como autores e cúmplices, da associação e dos crimes cometidos.

Em suma, o artigo 89.º p. e p. no RGIT veio pôr fim à questão da admissibilidade de associações criminosas para a prática de crimes tributários. Hoje em dia já se provou que não é só no domínio dos crimes aduaneiros e dos impostos especiais sobre o consumo que as associações criminosas atuam. Os crimes comuns e os crimes tributários geram igual dano social e daí, a necessidade legislativa para a criação deste artigo.

³⁴ FERREIRA, Manuel Cavaleiro – Associação Criminosa formada para a prática de delitos fiscais...p.460

2.6. Análise do crime de associação criminosa dirigida à prática de crimes tributários em alguns ordenamentos jurídicos

No início desta dissertação referiu-se a importância da metodologia jurídica e comparativa, na qual se desenvolve a análise e a comparação do instituto jurídico nas diversas ordens jurídicas. A análise comparativa permite estimular a assimilação cultural e social da lei, facilitando um melhor entendimento das funções das regras e princípios jurídicos.

Analisar-se-á, por isso mesmo, alguns ordenamentos jurídicos, nomeadamente, o ordenamento jurídico espanhol e italiano, tendo em conta a aproximação jurídica, cultural, social e geográfica. Também o ordenamento jurídico argentino será analisado, pois na investigação sobre ordenamentos jurídicos similares ao nosso, percebeu-se que a criminalidade organizada no âmbito do direito tributário tem no ordenamento jurídico argentino similitudes e afinidades dogmáticas ao nosso.

Começando pelo ordenamento jurídico espanhol, o Código Penal Espanhol (*Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre*) estabelece uma distinção entre associações ilícitas (artigo 515.º), organização criminosa (artigo 570.º bis, n.º 1) e grupo criminoso (artigo 570.º ter, n.º1).

De acordo com a redação dada pelo artigo 515.º, as associações ilícitas definem-se como

“1.º Las que tengan por objeto cometer algún delito o, después de constituidas, promuevan su comisión.

2.º Las que, aun teniendo por objeto un fin lícito, empleen medios violentos o de alteración o control de la personalidad para su consecución.

3.º Las organizaciones de carácter paramilitar.

4.º Las que fomenten, promuevan o inciten directa o indirectamente al odio, hostilidad, discriminación o violencia contra personas, grupos o asociaciones por razón de su ideología, religión o creencias, la pertenencia de sus miembros o de alguno de ellos a una etnia, raza o nación, su sexo, orientación sexual, situación familiar, enfermedad o discapacidad.”

Já a organização criminosa é definida como

“1. Quienes promovieren, constituyeren, organizaren, coordinaren o dirigieren una organización criminal serán castigados con la pena de prisión de cuatro a ocho años si aquella tuviere por finalidad u objeto la comisión de delitos graves, y con la pena de prisión de tres a seis años en los demás casos; y quienes participaren activamente en la organización, formaren parte de ella o cooperaren económicamente o de cualquier otro modo con la misma serán castigados con las penas de prisión de dos a cinco años si tuviere como fin la comisión de delitos graves, y con la pena de prisión de uno a tres años en los demás casos. A los efectos de este Código se entiende por organización criminal la agrupación formada por más de dos personas con carácter estable o por tiempo indefinido, que de manera concertada y coordinada se repartan diversas tareas o funciones con el fin de cometer delitos.

2. Las penas previstas en el número anterior se impondrán en su mitad superior cuando la organización:

a) esté formada por un elevado número de personas.

b) disponga de armas o instrumentos peligrosos. c) disponga de medios tecnológicos avanzados de comunicación o transporte que por sus características resulten especialmente aptos para facilitar la ejecución de los delitos o la impunidad de los culpables. Si concurrieran dos o más de dichas circunstancias se impondrán las penas superiores en grado.

3. Se impondrán en su mitad superior las penas respectivamente previstas en este artículo si los delitos fueren contra la vida o la integridad de las personas, la libertad, la libertad e indemnidad sexuales o la trata de seres humanos.”

Por último, grupo criminoso é explicitado como

“1. Quienes constituyeren, financiaren o integraren un grupo criminal serán castigados:

a) Si la finalidad del grupo es cometer delitos de los mencionados en el apartado 3 del artículo anterior, con la pena de dos a cuatro años de prisión si se trata de uno o más delitos graves y con la de uno a tres años de prisión si se trata de delitos menos graves.

b) Con la pena de seis meses a dos años de prisión si la finalidad del grupo es cometer cualquier otro delito grave.

c) Con la pena de tres meses a un año de prisión cuando se trate de cometer uno o varios delitos menos graves no incluidos en el apartado a) o de la perpetración reiterada de delitos leves. A los efectos de este Código se entiende por grupo criminal la unión de más de dos personas

que, sin reunir alguna o algunas de las características de la organización criminal definida en el artículo anterior, tenga por finalidad o por objeto la perpetración concertada de delitos.

2. Las penas previstas en el número anterior se impondrán en su mitad superior cuando el grupo:

a) esté formado por un elevado número de personas.

b) disponga de armas o instrumentos peligrosos.

c) disponga de medios tecnológicos avanzados de comunicación o transporte que por sus características resulten especialmente aptos para facilitar la ejecución de los delitos o la impunidad de los culpables. Si concurrieran dos o más de dichas circunstancias se impondrán las penas superiores en grado.”

Ou seja, significa isto que o direito espanhol difere axiologicamente o bem jurídico protegido destas incriminações. Assim, o artigo 515.º visa proteger o direito constitucional de associação do artigo 22.º da Constituição espanhola. Já quanto às organizações e grupos criminosos, estas não se definem como associações, e são sim ajuntamentos de natureza originária com carácter delituoso, nas quais falta a forma e aparência jurídica para se constituírem como associações – a que se refere o nosso crime de associação criminosa do artigo 299.º CP³⁵.

O artigo 570.º bis reitera o carácter estável, por tempo indefinido, de duas ou mais pessoas com diversas tarefas e funções e com a finalidade de cometer crimes. O conceito de grupo criminoso do artigo 570.º ter, refere-se que à falta de características da organização criminosa, mas unindo-se mais de duas pessoas com finalidade de cometer delitos, estas possam também ser punidas como grupo criminoso.

Sobre o crime de associação criminosa dirigido especificamente à prática de delitos tributários, ter-se-á de referir que, no caso espanhol, a figura do delito fiscal é relativamente recente na história jurídica espanhola³⁶ (*Ley Orgánica 10/1995, de*

³⁵ SANTOS, Sandra Elisabete Henriques dos – Da associação criminosa: a relevância do nº5 aditado pela Lei nº 59/2007, de 04 de Setembro.... p.22

³⁶ Órgano JEFATURA DEL ESTADO - “Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre, del Código Penal” [Consult. 3 de maio de 2017] Disponível em WWW: <http://noticias.juridicas.com/base_datos/Penal/lo10-1995.l2t14.html>

23 de noviembre) e encontra-se explanada no artigo 305.º bis p. e p. no Código Penal:

“1. El delito contra la Hacienda Pública será castigado con la pena de prisión de dos a seis años y multa del doble al séxtuplo de la cuota defraudada cuando la defraudación se cometiere concurriendo alguna de las circunstancias siguientes:

a) Que la cuantía de la cuota defraudada exceda de seiscientos mil euros.

b) Que la defraudación se haya cometido en el seno de una organización o de un grupo criminal.

c) Que la utilización de personas físicas o jurídicas o entes sin personalidad jurídica interpuestos, negocios o instrumentos fiduciarios o paraísos fiscales o territorios de nula tributación oculte o dificulte la determinación de la identidad del obligado tributario o del responsable del delito, la determinación de la cuantía defraudada o del patrimonio del obligado tributario o del responsable del delito.

2. A los supuestos descritos en el presente artículo les serán de aplicación todas las restantes previsiones contenidas en el artículo 305. En estos casos, además de las penas señaladas, se impondrá al responsable la pérdida de la posibilidad de obtener subvenciones o ayudas públicas y del derecho a gozar de los beneficios o incentivos fiscales o de la Seguridad Social durante el período de cuatro a ocho años.”

Ou seja, o artigo 305.º bis regula um tipo agravado do delito contra a “Fazenda Pública”, quando cometido por organização ou grupo criminal (al. b)); aí está o nosso ponto comparativo ao nosso artigo 89.º p. e p. no RGIT.

Em suma, o ordenamento jurídico espanhol não prevê autonomamente a associação criminosa dirigida à prática dos crimes tributários, como no nosso artigo 89.º p. e p. no RGIT, mas agrava o tipo legal em contexto de delito fiscal contra a “Fazenda Pública”, se cometido por organização ou grupo criminal.

Sobre o ordenamento jurídico italiano, o artigo 416.º p. e p. no Código Penal italiano prevê a criminalização das associações criminosas, sob a epígrafe “associazione per delinquere”:

“Quando tre o più persone si associano allo scopo di commettere più delitti, coloro che promuovono o costituiscono od organizzano l'associazione sono puniti, per ciò solo, con la reclusione da tre a sette anni. Per il solo fatto di partecipare all'associazione, la pena è della

reclusione da uno a cinque anni. I capi soggiacciono alla stessa pena stabilita per i promotori. Se gli associati scorrono in armi le campagne o le pubbliche vie si applica la reclusione da cinque a quindici anni. La pena è aumentata se il numero degli associati è di dieci o più. ”

Ou seja, tal como o ordenamento jurídico português, é necessário que se associem três ou mais pessoas com a finalidade de cometer crimes. Há, por isso, em sede de associação criminosa similitudes legais.

Com a entrada em vigor da *LEGGE 13 settembre 1982, n. 646* foi inserido um novo tipo de “associazione di tipo mafioso”, que é descrita como:

“Chiunque fa parte di un'associazione di tipo mafioso formata da tre o più persone, è punito con la reclusione da tre a sei anni. Coloro che promuovono, dirigono o organizzano l'associazione sono puniti, per ciò solo, con la reclusione da quattro a nove anni. L'associazione è di tipo mafioso quando coloro che ne fanno parte si avvalgono della forza di intimidazione del vincolo associativo e della condizione di assoggettamento e di omertà che ne deriva per commettere delitti, per acquisire in modo diretto o indiretto la gestione o comunque il controllo di attività economiche, di concessioni, di autorizzazioni, appalti e servizi pubblici o per realizzare profitti o vantaggi ingiusti per sé o per altri ovvero al fine di impedire od ostacolare il libero esercizio del voto o di procurare voti a sé o ad altri in occasione di consultazioni elettorali (1).

Se l'associazione è armata si applica la pena della reclusione da quattro a dieci anni nei casi previsti dal primo comma e da cinque a quindici anni nei casi previsti dal secondo comma. L'associazione si considera armata quando i partecipanti hanno la disponibilità, per il conseguimento della finalità dell'associazione, di armi o materie esplosive, anche se occultate o tenute in luogo di deposito. Se le attività economiche di cui gli associati intendono assumere o mantenere il controllo sono finanziate in tutto o in parte con il prezzo, il prodotto, o il profitto di delitti, le pene stabilite nei commi precedenti sono aumentate da un terzo alla metà. Nei confronti del condannato è sempre obbligatoria la confisca delle cose che servirono o furono destinate a commettere il reato e delle cose che ne sono il prezzo, il prodotto, il profitto o che ne costituiscono l'impiego. Decadono inoltre di diritto le licenze di polizia, di commercio, di commissionario astatore presso i mercati annonari all'ingrosso, le concessioni di acque pubbliche e i diritti ad esse inerenti nonché le iscrizioni agli albi di appaltatori di opere o di forniture pubbliche di cui il condannato fosse titolare (2).

Le disposizioni del presente articolo si applicano anche alla camorra e alle altre associazioni, comunque localmente denominate, che valendosi della forza intimidatrice del vincolo associativo perseguono scopi corrispondenti a quelli delle associazioni di tipo mafioso (3). ”

Trata-se de uma agravação mediante certas circunstâncias: quando se exerce poder de intimidação para se adquirir gestão ou controlo das atividades económicas, concessões, autorizações, contratos e serviços públicos, realizando-se lucros injustos ou vantagens, com o objetivo de dificultar ou impedir o livre exercício do direito de voto.

Mormente à prática de crimes tributários, o Supremo Tribunal de Justiça Italiano (*Corte di cassazione- sez. III Penale del 14.10.15 sent. n. 46162*) tomou a posição – maioritária – que a associação criminosa (*associazione per delinquere*) pode ter como objeto a prática de delitos fiscais: “*La Suprema Corte, con la sentenza n. 46162/2015, ha confermato l’orientamento maggioritario secondo il quale il sequestro finalizzato alla confisca per equivalente, in relazione al delitto di associazione per delinquere transnazionale, può avere ad oggetto il profitto derivante dai reati di frode fiscale rientranti nel programma associativo dell’organizzazione criminale.*” Estão, assim, cobertos estes tipos de delitos pelo artigo 416.º p. e p. no Código Penal italiano³⁷.

Em síntese, o ordenamento jurídico italiano funciona ainda como o nosso ordenamento jurídico português antes da entrada do RGIT – o artigo 416.º p. e p. no Código Penal Italiano que se refere à associação criminosa (nos mesmos moldes que o nosso artigo 299.º do CP) abarca também, a associação criminosa no âmbito da criminalidade tributária.

Interessante será analisar o caso argentino.

Quando feita a investigação sobre um artigo específico para o crime de associação criminosa relacionado à prática de crimes tributários, surgiu o artigo 210.º bis p. e p. no Código Penal, o crime de associação criminosa do ordenamento jurídico-penal argentino:

“1. Se impondrá reclusión o prisión de cinco a veinte años al que tomare parte, cooperare o ayudare a la formación o al mantenimiento de una asociación ilícita destinada a cometer delitos

³⁷ B&P AVVOCATI – “Corte di cassazione- sez. III Penale del 14.10.15 sent. n. 46162”. 2015. imp. 2017 [Consult. 9 de julho de 2017] Disponível em WWW: <<http://www.buttianpartners.com/it/diritto-penale-delleconomia-e-231/2015/12/21/associazione-per-delinquere-transnazionale-finalizzata-alla-commissione-di-reati-tributari-sequestro-preventivo-del-profitto-del-reato-e-responsabilita-amministrativa-degli-enti/>>

cuando la acción contribuya a poner en peligro la vigencia de la Constitución Nacional, siempre que ella reúna por lo menos dos de las siguientes características:

- a) Estar integrada por diez o más individuos;*
- b) Poseer una organización militar o de tipo militar;*
- c) Tener estructura celular;*
- d) Disponer de armas de guerra o explosivos de gran poder ofensivo;*
- e) Operar en más de una de las jurisdicciones políticas del país;*
- f) Estar compuesta por uno o más oficiales o suboficiales de las fuerzas armadas o de seguridad;*
- g) Tener notorias conexiones con otras organizaciones similares existentes en el país o en el exterior;*
- h) Recibir algún apoyo, ayuda o dirección de funcionarios públicos.”*

No entanto, e direcionado especificamente aos crimes tributários, encontra-se a chamada “associación ilícita tributaria” contida no artigo 15.º, al. c) *Lei Penal Tributária (Ley Penal Tributaria)*:

“El que a sabiendas: c) Formare parte de una organización o asociación compuesta por tres o más personas que habitualmente esté destinada a cometer cualquiera de los delitos tipificados en la presente ley, será reprimido con prisión de TRES (3) años y SEIS (6) meses a DIEZ (10) años. Si resultare ser jefe u organizador, la pena mínima se elevará a CINCO (5) años de prisión.”

Segundo Nicolás Daniel Ramirez, um dos principais propósitos do “paquete antievasión” da reforma da *Lei Penal Tributária (Ley 24.769)* foi incorporar a figura da associação ilícita tributária. Esta incorporação teve como objetivo dar resposta ao problema da evasão tributária, considerando que a inclusão desta nova figura penal daria uma solução ao problema da criação de empresas fantasmas ou das condutas de certos profissionais (consultores, advogados, contabilistas), que

atuam com a finalidade de criar faturas falsas e gerar gastos inexistentes que servem para receber do Estado ou então evadir-se do pagamento de imposto³⁸.

De acordo com Carolina García Soriano, num estudo feito pela *Unidad Fiscal de Investigación de Delitos Tributarios y Contrabando (Ufitco)*, dentro dos delitos tributários, a evasão fiscal, principalmente relacionada com a emissão de faturas falsas, representa a espécie de maior impacto sobre o desenvolvimento normal do processo de angariação de impostos por parte do Estado. Questiona ainda a Autora “es necesaria una modificación legislativa, la derogación de la figura existente o bien mantener la figura legal actualmente vigente?” e responde ela mesma na sua conclusão, “el establecimiento de la agravante de la figura de la asociación ilícita fiscal es justamente combatir el crimen organizado cuya finalidad es suministrar el uso desmedido de facturas falsas. (...) es necesario plantearse seriamente si es necesario mantener la inclusión de la asociación ilícita fiscal como tipo penal específico, independiente y autónomo del contenido en el Código Penal. (...) Por lo tanto, resulta innecesario mantener el tipo legal de la asociación ilícita fiscal ya que la inclusión de la agravante de evasión agravada por utilización de facturas apócrigas implica la desaparición de la razón de su inclusión en la Ley Penal Tributaria e, por ello, debería aplicarse directamente el art. 210 del CP (asociación ilícita común)”³⁹.

Ora, conclui-se que tal como aconteceu no ordenamento jurídico português, ocorreu uma necessidade legislativa e de respeito aos princípios da legalidade e da transparência jurídica de se criar um artigo que dissesse diretamente respeito à associação criminosa dirigida à prática de crimes tributários. Há razões de similitude e de afinidade dogmática sobre o ordenamento jurídico argentino e português – a necessidade de uma reforma legislativa tributária com a criação de uma Lei Penal Tributária similar ao nosso RGIT, que prevê também o tipo legal

³⁸ RAMIREZ, Nicolás Daniel - “Asociación ilícita tributaria: no era suficiente el art.210 bis del Código Penal?” DerechoPenalOnline.com – Doctrina. imp.2017 [Consult. 3 de março de 2017] Disponível em WWW:<<http://www.derechopenalonline.com/derecho.php?id=41,227,0,0,1,0>>

³⁹ SORIANO, Carolina García - **Asociación ilícita fiscal en la Ley Penal Tributaria**. 1ª Ed. Río Cuarto: UniRío Editora, 2014. ISBN 978-987-688-087-9. p. 9-42

de associação criminosa dirigida à prática de crimes tributários, de modo a dar resposta aos problemas de evasão fiscal, nomeadamente à questão das faturas falsas e das empresas fantasmas. Aliás, também no ordenamento jurídico argentino no momento da criação deste novo tipo legal, questionou-se se seria realmente necessário criar um tipo legal de associação criminosa dirigida à prática de crimes tributários, visto já existir o crime de associação criminosa no âmbito do direito penal. A resposta de Carolina Garcia Soriano (analisado acima) é que não seria necessária a criação de um novo tipo legal específico, autónomo e independente do crime de associação criminosa p. e p. no Código Penal. No entanto discorda-se, pois no ordenamento jurídico português pareceu fundamental acabar-se com as ambiguidades dogmáticas do artigo 299.º p. e p. pelo CP como já explicado em Capítulo próprio, de modo a combater-se eficazmente o crime organizado no âmbito da criminalidade tributária.

2.7. Os conceitos de Criminalidade Organizada e de Branqueamento de Capitais

“O Ministério Público no DCIAP deduziu acusação contra 46 arguidos – 30 pessoas singulares e 16 pessoas coletivas – pelos crimes de fraude fiscal qualificada, associação criminosa para a prática de crimes tributários (nas modalidades de formação e adesão) e branqueamento de capitais (artigos 103.º, 104.º e 89.º p. e p. no RGIT, e 368.º-A do C. Penal), com respeito aos exercícios do ano de 2007 e do primeiro trimestre do ano de 2008.

Teve por objeto factos praticados por uma “rede” organizada de arguidos que, no período supra considerado, se dedicou de forma permanente e reiterada, à comercialização de consumíveis informáticos de impressão com recurso a um bem montado esquema de fraude ao IVA na aquisição, com recurso a faturação e documentos de transporte forjados e aproveitamento das vantagens decorrentes do regime especial de isenção de pagamento do IVA nas compras intracomunitárias (reverse charge), o qual integrou diversos sub esquemas fraudulentos que permitiram aos seus autores a obtenção de um enriquecimento ilegítimo no valor

total de €3.741.090,55 (três milhões setecentos e quarenta e um mil e cinquenta e cinco cêntimos), em exclusivo prejuízo do Estado Português.

Processo materialmente muito complexo, devido ao elevado número de apensos de documentação, o que motivou uma acusação muito extensa, com 1209 folhas.” (Sublinhado nosso – primeiro e segundo sublinhado – conceitos de crime organizado e branqueamento de capitais)⁴⁰

Compreende-se a partir desta notícia indicada no endereço eletrónico do DCIAP que, para se compreender melhor o crime de associação criminosa p. e p. pelo artigo 89.º do RGIT é importante abordar-se os conceitos de criminalidade organizada e de branqueamento de capitais. Isto porque o crime de associação criminosa tem, como já foi dito, uma estrutura organizativa e estruturada. E também porque a concretização deste tipo de ilícito passa muitas vezes pela atividade criminal de branqueamento de capitais.

Aliás, não se pode negar hoje em dia a proximidade do branqueamento de capitais com os crimes fiscais, não fosse até a nova 4ª Diretiva relativa à prevenção da utilização do sistema financeiro para efeitos de branqueamento de capitais ou financiamento do terrorismo pôr em destaque a gravidade dos crimes fiscais para este mesmo efeito.

O conceito de crime organizado começou a usar usado a partir dos anos 20 do século XX, nos relatórios da polícia no período da Lei Seca, nos EUA (de 1919 a 1933), relativamente ao tráfico clandestino de álcool que se desenvolveu nessa época e que permitiu às organizações criminosas, mormente de origem siciliana, um domínio e uma influência na sociedade.

⁴⁰ DCIAP – “Produção e comercialização de bebidas alcoólicas – associação criminosa – introdução fraudulenta no consumo qualificada – fraude fiscal...” in PGR. 2015. imp. 2017 [Consult. 7 de fevereiro de 2017] Disponível em WWW:
<http://dciap.pgr.pt/textos/TextosInq_2015_Index_nuicp_1_11_3af1sb.html>

A partir dos anos 70, quando as atividades destas organizações se estendeu ao domínio dos estupefacientes, este conceito começou a ser estudado mais intensivamente pela criminologia.

Nas duas últimas décadas do século XX, a criminalidade organizada cresceu extraordinariamente, apostando a nível qualitativo na sua “profissionalização, racionalização, extensão e internacionalização”⁴¹.

Há uma certa dificuldade em definir dogmaticamente o que é a criminalidade organizada⁴². Juridicamente, a Convenção das Nações Unidas contra a Criminalidade Organizada Transnacional, adotada pela Assembleia Geral das Nações Unidas a 15 de novembro de 2000 e que Portugal ratificou e está em vigor desde 9 de junho de 2004 define este conceito como “ (...) grupos estruturados de três ou mais, existente desde há certo tempo e agindo de concreto, com o objetivo de cometer uma ou várias infrações graves ou infrações estabelecidas conformemente à presente convenção, para tirar, direta ou indiretamente, uma vantagem financeira ou outra vantagem material”. Sendo que “grupos estruturados” é também definido como um grupo que não é formado de maneira fortuita para a prática imediata de uma infração e que não necessita ter funções formalmente definidas para os seus membros, podendo não haver continuidade na sua composição nem dispor de uma estrutura desenvolvida. Pode-se constatar com isto, um paralelismo quanto à definição da associação criminosa no Código Penal Português e no RGIT – nomeadamente, os requisitos de três pessoas no mínimo, de durabilidade, estabilidade e com o objetivo de praticar crimes.

⁴¹ LOPES, José António Mouraz; MESQUITA, Paulo Dá; SIMÕES, Euclides Dâmaso - **Criminalidade organizada nos domínios económico e financeiro**. Projecto Apoio ao desenvolvimento dos sistemas judiciários (no âmbito do Programa PIR PALOP II - VIII FED). Instituto Nacional de Administração.- Oeiras: Instituto Nacional de Administração (INA), 2007. 199 p. ISBN 978-972-9222-98-6 p.15

⁴² Roxin afirma que não há um conceito jurídico claro de criminalidade organizada (ROXIN – Claus – Problemas de autoria y participación en la criminalidad organizada in **Revista Penal**. N.º 2 (Julho de 1998) p.65); Juarez Cirino dos Santos distingue o discurso americano e o discurso italiano no que diz respeito à definição deste conceito (SANTOS – Juarez Cirini dos – Crime Organizado in **Revista Brasileira das Ciências Criminais**. N.º 42 (Março de 2003); Nicolas Queloz propõe que o seu conceito tem de ter as seguintes características: feita de grupos, ou de associações de criminosos, com vontade deliberada de cometer delitos criminosos, preparação, método, e execução nos atos (QUELOZ – Nicolas – As acções internacionais de luta contra a criminalidade organizada: o caso da Europa in **Revue de Sciene Criminelle et de droit pénal comparé** (Outubro-Dezembro de 1997).

É a noção de grupo que constitui uma parte fundamental do crime organizado. Uma organização criminal inclui estrutura, autoidentidade, reputação, dimensão e continuidade⁴³. O núcleo desta organização concentra-se normalmente num indivíduo que controla todos os outros agentes. Ou seja, associa-se a criminalidade organizada a uma “estrutura de poder”⁴⁴.

A associação criminosa direcionada à prática dos crimes tributários pode estar relacionada aos crimes de colarinho branco⁴⁵, através da lavagem de dinheiro, da fraude fiscal, burlas tributárias, entre outros. Este tipo específico de criminalidade ocorre através da circulação de fluxos financeiros entre paraísos fiscais⁴⁶. Esta estrutura organizada é difícil de se provar e sendo que este tipo de criminalidade tributária está relacionada com os crimes de colarinho branco, também estes são difíceis de detetar por estar sob disfarce de uma fachada lícita.

No entanto, o crime de colarinho branco não corresponde necessariamente ao crime organizado. Só na modalidade de *corporate crime* é que apresenta algumas características comuns com o crime organizado⁴⁷. Nomeadamente quanto ao funcionamento estruturado e racionalizado da forma empresarial de ambos, o elevado estatuto social que normalmente preenchem os seus lugares de topo e as ligações fortes que estes têm com as instâncias do poder. Prevalecendo, em ambos

⁴³ GONÇALVES, Ana Alexandra Silva – O Crime Organizado em Portugal: sua caracterização e ambiguidades. Porto: Faculdade de Direito da Universidade do Porto, 2013. 94 f. Tese de Mestrado. p. 19

⁴⁴ LOPES, José António Mouraz [et.al] – Criminalidade Organizada nos Domínios Económico e Financeiro... p.17

⁴⁵ A definição de crime de colarinho branco surgiu com Edwin Sutherland, na sua obra “White-Collar Crime” publicada nos anos 60 nos EUA, que considerou como tal aquele que é cometido no âmbito da sua profissão por uma pessoa de respeitabilidade e elevado estatuto social. Isto significa que o estatuto social é usado para a prática do crime e influenciar a possibilidade de escapar à justiça.

⁴⁶ O termo paraíso fiscal designa aquelas zonas ou regiões que reúne um conjunto de circunstâncias: sigilo bancário impenetrável, o branqueamento de dinheiro não é considerado crime, reduzida capacidade de investigação criminal, ausência de identificação na abertura de contas bancárias e em operações financeiras, uso de instrumentos monetários pagáveis ao portador, ausência de impostos ou com taxas reduzidas, estabilidade económica e política, liberdade total de remessas financeiras, adequada infraestrutura de operações bancárias e avançada estrutura de telecomunicações.

⁴⁷ O crime de colarinho branco tanto pode ser definido como *occupational crime* e *corporate crime*. O primeiro é aquele que é cometido por empregados de alto estatuto no seu interesse e no exercício da sua profissão (ex: profissões liberais). O segundo integra os crimes profissionais cometidos por agentes que estejam ao serviço de uma organização ou empresa e no interesse desta.

Mais sobre este tema ver: CRUZ, José N. – A Criminologia e o crime de colarinho branco. In CRUZ, José Neves; CARDOSO, Carla; LEITE, André Lamas; FARIA, Rita - Infrações económicas e financeiras: estudos de criminologia e direito. Coimbra: Coimbra Editora, 2013. 717 p. ISBN 978-972-32-2170-1 p. 53-77

os casos, o interesse da organização sobre o interesse dos agentes individuais. A grande diferença entre um e outro reside em que no crime de colarinho branco a prática dos delitos criminais assume natureza incidental, pois a empresa prossegue inicialmente fim legítimo, infringindo apenas ocasionalmente a lei, enquanto nas organizações criminosas a prática de delitos criminais é de natureza permanente, sendo até o principal objetivo da organização.

O artigo 1.º, al. m) p. e p. no CPP apresenta uma definição de criminalidade altamente organizada baseada num catálogo objetivo de crimes: “ ‘Criminalidade altamente organizada’ as condutas que integrarem crimes de associação criminosa, tráfico de pessoas, tráfico de armas, tráfico de estupefacientes ou de substâncias psicotrópicas, corrupção, tráfico de influência, participação económica em negócio ou branqueamento.” (sublinhado nosso).

O artigo 1.º da Lei n.º 5/2002, de 11 de janeiro, relativa às medidas de combate à criminalidade organizada, define o conceito de criminalidade organizada dentro de moldes semelhantes ao CPP. Na al. j) deste artigo encontra-se o crime de associação criminosa, pelo que este crime constitui no nosso sistema jurídico, caso de criminalidade altamente organizada e por isso objeto de um regime processual penal mais agressivo.

Contudo, de acordo com Augusto Silva Dias, esta definição deveria ser corrigida e regularizada⁴⁸. Começa, com isso, por afirmar que uma solução dada como possível foi a vinculação da realização do crime de associação criminosa ao conceito de criminalidade organizada. Esta foi a linha seguida pela Decisão-Quadro 2008/841/JAI de 24 de outubro de 2008, que perspetiva que no âmbito da criminalidade organizada existiria sempre crimes de participação em organização criminosa (artigo 2.º, alíneas a) e b)). No entanto, segundo o autor não deve ser esta a solução a apontar, pois distingue o crime de participação em organização ou

⁴⁸ DIAS, Augusto Silva – Criminalidade organizada e combate ao lucro ilícito; org. [da] Associação Sindical dos Funcionários de Investigação Criminal da Polícia Judiciária (ASFIC/PJ), [e do] Instituto de Direito Penal e Ciências Criminais da Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa (IDPCC/FDUL). **In: 2.º Congresso de investigação criminal** Coimbra: Almedina, 2010. p. 23-47 ISBN 978-972-40-4226-8 p.25

associação criminosa, da criminalidade organizada enquanto conceito instrumental que liga a aplicação de certas consequências jurídicas de ordem processual e sancionatória a determinados crimes previamente tipificados. Para Augusto Silva Dias, um e outro conceito diferem pois que se a prática do crime de associação criminosa comportasse sempre a aplicação das referidas consequências processuais e sancionatórias excepcionais, aquele conceito perdia autonomia. Afirma ainda que há casos que a associação criminosa não coincide com o conceito de criminalidade organizada: imagine-se ilícitos que não preenchem todo o tipo legal do crime de associação criminosa mas foram na mesma cometidos e praticados de forma organizada, “pense-se no caso do indivíduo que, de quando em vez, se alia aos membros de uma associação criminosa para cometer determinados crimes e retirar daí elevadas vantagens económicas (...) Esse indivíduo não é fundador, promotor, nem sequer membro, nem sequer apoiante da associação criminosa (pois o contributo que ele dá à prática do facto não traz proveito para a associação)”. Assim, conclui este mesmo, que “a relação entre o crime de associação criminosa e o conceito de criminalidade organizada, embora tendencial, é contingente”⁴⁹. No mesmo sentido, Jorge Godinho⁵⁰, que realça que o conceito de criminalidade organizada e o crime organizado não coincidem com a noção de direito penal de associação criminosa e bem, afirma João Gouveia de Caires⁵¹ que cita “pois a associação criminosa é apenas uma parte da realidade; e o actual “conceito” de criminalidade altamente organizada também não oferece qualquer utilidade para este efeito”.

Assim sendo, Augusto Silva Dias defende que a solução deve passar por outra via. Reconhecer que a criminalidade organizada é um conceito instrumental e não uma incriminação. Os crimes do catálogo do artigo 1.º p. e p. no CPP e do artigo 1.º da Lei n.º 5/2002 não devem ser ao acaso e devem ser praticados de forma organizada

⁴⁹ DIAS, Augusto Silva - Criminalidade organizada e combate ao lucro ilícito... p.26-27

⁵⁰ GODINHO, Jorge – *Do crime de "branqueamento" dos capitais: introdução e tipicidade*. Coimbra: Almedina, 2001. 279 p. ISBN 0972-40-1454-1 p. 32.

⁵¹ CAIRES, João Gouveia de – O regime processual especial aplicável ao crime organizado. In PALMA, Maria Fernanda; DIAS, Augusto Silva; MENDES, Paulo de Sousa - *Direito penal económico e financeiro : conferências do curso pós-graduado de aperfeiçoamento*. Coimbra: Coimbra Editora, 2012. 547 p. ISBN 978-972-32-2073-5 p. 465

– devem seguir o princípio da proporcionalidade, e como tal exigir serem crimes de molduras penais graves (diga-se, mais de 3 anos) – e mesmo no caso da associação criminosa afirma que só poderá ser alvo de medidas excepcionais quando esta seja dirigida à prática de crimes constantes de ambos os catálogos. Não parece, no entanto, que tenha sido esse o objetivo do legislador, pois o crime de associação criminosa é independente aos crimes que sejam praticados no seu âmbito, sendo que os sujeitos que só participem na facilitação de um desses ilícitos, também.

As organizações criminosas demonstram a evidência do papel do grupo, da organização e do trabalho em conjunto que as suporta. Assim importa criminalizar esta realidade, punir a própria organização.

A incriminação da associação criminosa tem a sua razão de ser na perigosidade acrescida para os bens jurídicos penalmente relevantes que resulta em geral da criminalidade organizada⁵².

Passando agora ao conceito de branqueamento de capitais, este é um processo através do qual os grupos procuram branquear os lucros ilícitos que arrecadam. Deste modo, os lucros obtidos podem voltar a ser incorporados na economia lícita sem despertar o alerta das autoridades. No caso dos crimes tributários, a fraude fiscal está muitíssimo relacionada com o branqueamento de capitais. O branqueamento envolve um alto nível de sofisticação e complexidade e pode envolver entidades bancárias, seguradoras, consultores financeiros, empresas de fachada, recurso a *offshores*, entre outros.

O branqueamento de capitais está exposto a três fases: *Placement* (colocação), *Layering* (Camuflagem) e *Integration* (Integração)⁵³.

⁵² Sobre criminalidade organizada e associação criminosa: ver Acórdão do STJ, de 21 de julho de 2010 (Proc. n.º 227/07 .4JAPRT-D.S1)

⁵³ Mais sobre o tema de branqueamento de capitais: GONÇALVES, Rui Miguel Marques – **Fraude Fiscal e Branqueamento de Capitais**; Porto: Almeida & Leitão, 2007. ISBN 978-972-749-157-5; GODINHO, Jorge Alexandre Fernandes – **Do crime de branqueamento de capitais: introdução e tipicidade**. Coimbra: Almedina, 2001. 279 p. ISBN 972-40-1454-1

A colocação passa por introduzir o dinheiro no circuito financeiro e económico, utilizando as instituições de crédito. A camuflagem procede à realização de transações consecutivas de forma a transformar ou transferir o dinheiro de modo a ser difícil identificar a sua proveniência. A integração ocorre quando se investem os bens ou produtos já “lavados” em diversos tipos de operações económicas.

Quanto à legislação aplicável, tudo começou quando o Conselho da Europa sentiu a necessidade, devido à introdução da livre circulação de mercadorias, serviços e capitais no mercado comunitário, de criar a Diretiva 91/30/ECC sobre a prevenção e utilização do sistema financeiro para branqueamento de capitais. Em Dezembro de 2001 alterou-se essa Diretiva pela Diretiva 2001/97/CE, que veio aumentar o número de crimes contemplados pela Diretiva inicial. A terceira Diretiva 2005/60/CE sobre branqueamento de capitais teve por objetivo consolidar e atualizar as Diretivas anteriores, garantindo que se encontrava em consonância com as 40 Recomendações do GAFI – Grupo de Ação Financeira Internacional – organismo intergovernamental, que tem como propósito desenvolver e promover as políticas nacionais e internacionais de combate ao branqueamento de capitais e ao financiamento do terrorismo, e do qual Portugal também faz parte.

Hoje em dia encontra-se em vigor já a quarta Diretiva. Esta obriga a que as entidades financeiras, nomeadamente, as instituições de crédito, empresas de investimento, empresas seguradoras, sociedades gestoras de fundos de pensões e outras sociedades financeiras, tenham deveres de identificação, diligência, recusa, conservação, exame, comunicação, abstenção, colaboração, segredo, controlo e formação. Esta Diretiva veio expandir e reformular as definições já dadas pelas anteriores. Alargou-se o âmbito da definição de PEP (Pessoas Politicamente Expostas) e também o conceito de beneficiário efetivo sofreu modificações. Alargou ainda o âmbito subjetivo de aplicação e o nível de medidas de diligência quanto aos clientes.

O crime de branqueamento de capitais é um crime p. e p. pelo artigo 368.º-A do Código Penal, não sendo por isso, um crime tributário. O bem jurídico protegido é a realização da justiça, por pretender ocultar a origem ilícita de determinados bens.

Este artigo pressupõe a prática de outro crime – um crime base – que pode ser a fraude fiscal. A fraude fiscal aqui não deve ser entendida pelos artigos 103.º e 104.º p. e p. no RGIT, mas abarca sim um conceito muito mais amplo de fraude fiscal, conceito este referido na Convenção relativa à proteção dos interesses financeiros das Comunidades Europeias. Nesta Convenção, logo no artigo 1.º, n.º1, constitui como fraude conceitos que correspondem à nossa burla tributária, aos crimes de contrabando, fraude fiscal, fraude contra a segurança social, crimes de abuso de confiança, e abuso de confiança contra a segurança social⁵⁴.

Abreviando, o conceito de fraude fiscal como facto típico penal subjacente ao crime de branqueamento de capitais p. e p. pelo artigo 368.º-A do COP abrange não só os factos previstos nos artigos 103.º e 104.º, mas também a generalidade dos crimes tributários.

No branqueamento de capitais, as associações criminosas podem valer-se do facto de existirem paraísos fiscais ou bancos *offshore*⁵⁵. Os paraísos fiscais são utilizados com a finalidade de ocultar património e têm como objetivo diminuir a carga tributária que se consegue através de esquemas fraudulentos. Os bancos *offshore* estão sempre protegidos ao nível do sigilo bancário.

Relativamente ao sigilo bancário é importante realçar a Lei n.º 5/2002 de 11 de janeiro que permite o acesso, para determinados tipos de crimes, aos dados bancários sem ser necessária a autorização de um juiz, facilitando assim as investigações.

No que diz respeito às entidades reguladoras, o Banco de Portugal desempenha um papel integrante em relação ao branqueamento de capitais. Este é responsável pelo cumprimento de todas as medidas necessárias de prevenção e combate ao

⁵⁴ SILVA, Germano Marques da – Direito Penal Tributário... p. 259

⁵⁵ Relativamente à diferença entre paraísos fiscais e *offshores*: os primeiros são zonas privilegiadas que existem em determinados pontos do globo e para as quais são atraídos os investidores de países com uma (mais) elevada carga fiscal. Os segundos é o nome que se dá às sociedades que se localizam no exterior de um determinado país, sujeito a um regime legal diferente considerando o que se aplica no país do domicílio dos seus associados.

branqueamento e tem poderes de punibilidade caso sejam identificadas condutas duvidosas das entidades financeiras, relacionadas ao branqueamento de capitais.

Como última nota, a dimensão das organizações criminosas, a internet, o branqueamento de capitais, a movimentação internacional de lucros ilícitos auferidos e a liberdade de circulação da União Europeia, levou à crescente globalização do fenómeno da criminalidade organizada. Por isso, mais do que nunca é necessário que haja cooperação judiciária, de modo a conseguir combater os senhores do crime. Assim, a cooperação penal preconizada no Tratado de Amesterdão e a cimeira em Tampere em 1999 que harmonizou o direito substantivo, determinou o reconhecimento mútuo, a coordenação da investigação e a proteção dos direitos fundamentais no processo penal, que foram os passos necessários para que surgissem vários instrumentos de cooperação como a Europol, a Rede Judiciária Europeia, a Eurojust, o Mandado de Detenção Europeu e, no caso de fraude, a atuação da OLAF (*European Anti-Fraud Office*).

A cooperação judiciária europeia e internacional é, sem dúvida alguma, necessária ao combate deste tipo de criminalidade.

2.8. Criminalidade Tributária Organizada

O Estado Social depende de orçamentos para a saúde, educação, apoio social, que são sustentados pela cobrança de impostos. Ora, quando estes impostos são desviados pela criminalidade tributária, naturalmente lesionam-se terceiros e o erário público.

Foram algumas as razões que levaram ao desenvolvimento da criminalidade tributária organizada. Entre elas, contam-se a desarmonização fiscal e a internacionalização e complexidade da criminalidade tributária. Esta parte da análise terá como suporte um tomo de criminalidade económico-financeira redigido pelo Centro de Estudos Judiciários⁵⁶.

⁵⁶ CENTRO DE ESTUDOS JUDICIÁRIOS - “TOMO III – Criminalidade Económico-Financeira: A obtenção e a valoração da prova na Criminalidade Económico-Financeira”. 2014. imp. 2017. [Consult. 8 de maio de 2017] Disponível em WWW:

Quando se implementou o mercado único, haviam duas soluções possíveis para resolver o problema da cobrança e do controlo dos impostos devido à abolição das fronteiras fiscais: poder-se-ia eliminar os controlos aduaneiros nas fronteiras comunitárias, sem, em sentido técnico, abolir as fronteiras fiscais; ou poder-se-ia criar um único espaço fiscal em todos os Estados-membros. Devido à falta de flexibilidade dos Estados-membros que como sempre gira em torno da questão da soberania estatal, adotou-se a abolição dos controlos aduaneiros nas fronteiras comunitárias em detrimento da criação de um único espaço fiscal em todos os Estados-membros. Surgiram como tal problemas no controlo dos Impostos Especiais de Consumo e do IVA (este último, foi transferido para a esfera de cada sujeito passivo, adquirente de bens da UE, a responsabilidade que antes cabia aos serviços alfandegários de liquidação de IVA). Isto originou dificuldades no que diz respeito ao controlo das transações intracomunitárias no quadro da livre circulação de mercadorias, aumentando com isso as práticas fraudulentas.

As fraudes tributárias têm diferentes tipos de esquemas – falsificação de documentos, criação de sociedades fictícias, utilização fraudulenta dos regimes suspensivos de impostos, simulação de transmissões intracomunitárias isentas, a fraude “carrossel” e os reembolsos fraudulentos.

Como tal, de forma a caracterizar a ameaça da criminalidade tributária organizada, o RGIT tipifica a associação criminosa no artigo 89.º, os crimes aduaneiros como o contrabando (artigo 92.º), o contrabando de circulação (artigo 93.º), a fraude no transporte de mercadorias em regime suspensivo (artigo 95.º), introdução fraudulenta no consumo (artigo 96.º) e os crimes fiscais de fraude simples e qualificada (artigos 103.º e 104.º).

Neste tipo de criminalidade tributária recorre-se a empresas legais ou a empresas apenas registadas, que servem de escudo para o desenvolvimento de atividades ilícitas.

A Unidade de Informação Financeira (doravante UIF, que integra diretamente os Serviços da Direção Nacional da Polícia Judiciária) foi criada em 2002 pelo Decreto-Lei n.º 304/2002 de 13 de dezembro, com a missão de recolher, centralizar, tratar e difundir a nível nacional, informação respeitante à investigação dos crimes de branqueamento, dos crimes tributários e financiamento do terrorismo e assegurar, a nível nacional, a cooperação e articulação entre as autoridades judiciais e as autoridades de supervisão e com os operadores económico-financeiros. No plano internacional assegura a cooperação com as unidades de informação financeiras.

A UIF é o efeito de partida de muitas investigações através da análise das operações bancárias que lhe são comunicadas e decifra o *modus operandi* utilizado por inúmeros agentes para fazer retiradas de dinheiro e diminuição de pagamento de impostos em sede de IVA e IR.

Foi ainda criado o Grupo Permanente de Ligação (adiante GPL), sediado na UIF, também integrado por elementos da Polícia Judiciária, da Direção-Geral dos Impostos e da Direção-Geral das Alfândegas e dos Impostos Especiais Sobre o Consumo. O GPL ocorre, mormente, numa fase inicial da investigação e analisa a informação que existe na base de dados de cada uma das entidades mencionadas.

Entre estas entidades existe cooperação e coordenação no que concerne às competências específicas de cada uma, no combate à criminalidade tributária (Protocolo n.º 22/2003, de 4 de julho). É importante nos dias de hoje haver multidisciplinaridade na realização das investigações criminais tributárias, devido à tecnicidade dos delitos criminais.

A criminalidade tributária caracteriza-se por ser praticada por grupos ou organizações, gerando elevadas vantagens patrimoniais. Para tal, foram criados alguns instrumentos para ajudar no combate a este tipo de criminalidade: a Lei n.º 5/2002, de 11 de janeiro que estabelece um regime especial de recolha de prova (e que se analisará no Capítulo 4) e a Lei n.º 101/2001, de 25 de agosto sobre o regime jurídico das ações encobertas para fins de prevenção e investigação criminal.

Ambas as leis enquadram o crime de associação criminosa e as infrações económico-financeiras cometidas de forma organizada.

Também este tipo de criminalidade tributária aproveita-se do cenário internacional para beneficiar da legislação internacional e comunitária e pela descoordenação das diferentes autoridades estatais.

A nível europeu esta cooperação fez-se a nível administrativo e criminal. A nível administrativo é importante realçar a Diretiva 2014/107/EU de 9 de dezembro de 2014, que altera a Diretiva 2011/16/EU de 15 de fevereiro de 2011, que cria um mandato obrigatório de troca de informação no que diz respeito aos tipos de rendimento e de capital dos contribuintes nos Estados-membros e não só no seu estado de residência; foram ainda realizados acordos com determinados paraísos fiscais para haver quebra do sigilo bancário (por exemplo, Liechtenstein, San Marino, Andorra, Mónaco); foi criado um portal que identifica o número fiscal de cada contribuinte; e, por fim, fundou-se o Eurofisc que desempenha um papel importante no alerta de trocas de informação relativamente a empresas e transações suspeitas de crime fiscal. A nível criminal, são várias as cooperações feitas por determinadas instituições como a Europol e a OLAF. Quanto às ferramentas utilizadas, a nível administrativo existe um sistema para recuperar impostos em dívida (Diretiva 2010/24/EU de 16 de março de 2010), no qual um Estado-membro ajuda a autoridade tributária de outro Estado a aceder ao imposto em dívida. Existem ainda controlos multilaterais, nos quais o Eurofisc conduz controlos e investigações entre os Estados-membros. A nível criminal as ferramentas utilizadas são através do Eurojust – que faz cooperação entre os Estados-membros a nível de investigação e prossecução criminal e o Mandato de Captura Europeu, criado em 2002.

A investigação criminal dos crimes fiscais apresentam inúmeras dificuldades. Quanto ao processo, a dimensão física dos inquéritos (dezenas de milhares de documentos em alguns casos) impõe a necessidade de realizar imenso trabalho administrativo, como a criação e organização de *dossiers*; os bancos em geral não cumprem os prazos de entrega dos elementos solicitados (artigo 3.º, n.º2 da Lei n.º

5/2002, de 11 de janeiro – 5 dias para documentos em suporte informático e 30 dias para informação não armazenada informaticamente); e a complexidade técnica dos delitos criminosos.

Quanto aos autores também existem complicações, influenciadas pela diversidade de nacionalidades dos sujeitos passivos, da organização destes mesmos, nomeadamente pela sua capacidade económica que permite a intervenção de especialistas na área da contabilidade e do direito fiscal. Relativamente aos recursos humanos, existe escassez de recursos materiais e humanos, o que dificulta nos meios de obtenção de prova e a falta de tecnicidade muitas vezes em questões de fiscalidade, contabilidade e economia. Sobre o quadro legal, há uma facilidade de criar pessoas coletivas na hora que permite assim a intervenção de sujeitos passivos fictícios e ainda o recurso a diferentes sistemas jurídico-fiscais. A transnacionalidade das operações impõem o recurso massivo à cooperação policial e judiciária, que pode ser lenta e não responder em tempo útil às solicitações da investigação. Existe ainda uma descoordenação entre a Administração Fiscal e os organismos regionais e centrais de investigação criminal.

Capítulo 3 – Problemáticas que decorrem do artigo 89.º p. e p. no RGIT

3.1. Responsabilidade penal tributária das pessoas coletivas e associação criminosa dirigida à prática dos crimes tributários

No âmbito das relações jurídico-tributárias são três os tipos de responsabilidade que podem existir: a responsabilidade penal, apreciada à luz prevista no RGIT; a responsabilidade civil, emergente do crime tributário; e a responsabilidade tributária, pela falta de pagamento da dívida fiscal, juros e outros encargos devidos, apreciada à luz da Lei Geral Tributária. Neste Capítulo, incidiremos sobre o primeiro tipo de responsabilidade a que aludimos.

Antes de se abordar a temática referida, gostaríamos de analisar os fundamentos que estão subjacentes ao conceito de responsabilidade penal das pessoas coletivas.

Diz Jorge dos Reis Bravo, quanto ao conceito de pessoa coletiva, que esta tem subjacente a “possibilidade de as realidades compostas por pessoas singulares e meios materiais e organizacionais ordenadas à prossecução de finalidades socialmente aceitáveis revestirem uma forma antropomórfica, sendo tratadas como «sujeitos de direito» e «centros autónomos de relações jurídicas», em paralelo e igualdade com as pessoas físicas ou singulares”⁵⁷.

Continua o Autor, que é devido à criminalidade organizada, injetada na economia legal, e no contexto jurídico-cultural de uma época de globalização “que as exigências de aperfeiçoamento de novas formas de imputação da responsabilidade criminal ganham algum significado acrescido, designadamente no que tange à responsabilidade penal de entes coletivos (...) exclusiva ou predominantemente vocacionados ou direcionados para a prática de crimes, enquanto meros instrumentos jurídico-formais dos seus detentores individuais efetivos”⁵⁸.

⁵⁷ BRAVO, Jorge dos Reis [et. al.] – Critérios de Imputação Jurídico-Penal de Entes Coletivos. (Elementos para uma dogmática alternativa da responsabilidade penal de entes coletivos). **Revista Portuguesa de Ciência Criminal**. Coimbra. N.º 2: A. 13 (Abril-Junho de 2003) – p. 217

⁵⁸ BRAVO, Jorge dos Reis [et. al.] – Critérios de Imputação Jurídico-Penal de Entes Coletivos... p.211

A responsabilidade criminal das pessoas coletivas é um modo de “reação jurídico-penal essencial para garantir a normal e regular atuação no mundo real de tais entidades”⁵⁹.

A responsabilidade considera-se criminal pois há imputação de um facto qualificado como crime e porque as sanções aplicáveis são fruto de uma censura ético-social de um facto passado, com vista a assegurar a tutela efetiva do bem jurídico-penal violado⁶⁰.

O princípio romano da *societas delinquere non potest*, pela qual as pessoas coletivas não seriam capazes de praticar delitos devido ao facto de serem incapazes de agir e de um juízo de culpa, cedeu perante uma política criminal que se mostrou ineficiente de imputar factos delituosos de determinado tipo de criminalidade que se desenvolvem a partir dos entes coletivos. Até aí, a pessoa coletiva serviria de manto protetor de pessoas individuais associadas para perpetuarem fins ilícitos.

Diz Luciana Lois que é maioritariamente no âmbito da criminalidade tributária, fiscal e administrativa que as pessoas coletivas cometem infrações⁶¹. As empresas que são criadas com o fim de cometerem infrações criminosas ou para dissimular a proveniência ilícita e a introdução dos lucros no mercado financeiro legal.

As primeiras intervenções sobre o assunto em Congressos Internacionais de Direito Penal foram no sentido dos Estados repensarem os seus princípios da responsabilização penal das pessoas jurídicas, nomeadamente nas questões ambientais e económicas, seguindo-se o crime organizado transnacional⁶². Isto porque, “hoje a maioria das atividades são desenvolvidas de forma empresarial, ou

⁵⁹ MEIRELES, Mário Pedro [et. al.] – A responsabilidade penal das pessoas coletivas ou entidades equiparadas na recente alteração ao código penal ditada pela Lei n.º 59/2007, de 4 de setembro: Algumas notas. *JULGAR. Revista Jurídica*. N.º 5 (2008). imp. 2017 [Consult. 5 de março de 2017] Disponível em WWW: <<http://julgar.pt/wp-content/uploads/2016/05/09-M%C3%A1rio-Pedro-Meireles-Resp-Penal-Pess-Coletivas.pdf>>

⁶⁰ BRITO, Teresa Quintela De [et. al.] – Responsabilidade Criminal de Entes Coletivos. Algumas questões em torno da interpretação do artigo 11.º p. e p. no Código Penal. **Revista Portuguesa de Ciência Criminal**. Coimbra. N.º 1: A. 20 (Janeiro-Março de 2010) – p. 43

⁶¹ LOIS, Luciana [et.al] – A Escolha Legislativa na Responsabilização Penal das Pessoas Colectivas; coord. Teresa Pizarro Beleza. In **Comparticipação, pessoas colectivas e responsabilidade: 11 estudos de Direito Penal e Direito de Mera Ordenação Social**. Coimbra: Grupo Almedina, 2015. ISBN 978-972-40-6069-9 p. 193

⁶² LOIS, Luciana [et.al] – A Escolha Legislativa na Responsabilização Penal das Pessoas Colectivas... p.216

seja, em favor da sociedade e não em nome próprio, o que mais facilmente justifica imputar-se a realização dos tipos legais aos entes coletivos ao invés das pessoas individuais”.

Em sede doutrinal são três as posições que se distinguem: a que não admite responsabilidade penal das pessoas coletivas, a que admite a aplicação de medidas especiais e a que admite a responsabilidade penal. Assim, contra a responsabilização penal das pessoas coletivas, cita-se Hans Welzel, Maurach, Jescheck e Roxin (*apud* LOIS, Luciana - A Escolha Legislativa na Responsabilização Penal das Pessoas Colectivas. In *Comparticipação, pessoas colectivas e responsabilidade: 11 estudos de Direito Penal e Direito de Mera Ordenação Social...* p. 196), que excluem a responsabilidade na medida em que o crime tratar-se-ia de um facto a ser concretizado pelo ser humano, em caráter de exclusividade.

A questão fundamental diz Jorge dos Reis Bravo é saber “se tal realidade – a da admissibilidade da responsabilidade penal dos entes coletivos – será reconduzível às concepções prevalecentes na dogmática tradicional ou se se tornará indispensável a construção de novos *topoi* conceituais, mais correspondentes à especificidade de tais entidades e das suas manifestações criminalmente relevantes”⁶³.

No panorama da doutrina nacional, foram muitos os autores que se pronunciaram contra a punição penal das pessoas coletivas. Autores como Caeiro da Matta (*apud* BRAVO, Jorge dos Reis - *Direito Penal de Entes Colectivos: Ensaio sobre a Punibilidade de Pessoas Colectivas e Entidades Equiparadas*, p. 41 e seguintes) defendia que “ (...) como o fim para que as pessoas coletivas são constituídas não pode deixar de considerar-se lícito (...) uma ação dirigida a um fim diverso e contrário ao direito penal, não pode ser concebida como ação da pessoa coletiva: tratar-se-á (...) sempre de atividade individualmente imputável (...) ”. Também Marcello Caetano neste sentido, quando afirmou que “as pessoas coletivas não podem ser agentes dum crime, não podem, portanto, ser criminalmente responsáveis”. Beza dos Santos afirmou ainda que responsabilizar a pessoa coletiva seria responsabilizar inocentes e culpados e como tal esta responsabilidade penal seria inadmissível. Cavaleiro de

⁶³ BRAVO, Jorge dos Reis [et. al.] – *Critérios de Imputação Jurídico-Penal de Entes Colectivos...* p.219

Ferreira Matta (*apud* BRAVO, Jorge dos Reis - Direito Penal de Entes Colectivos: Ensaio sobre a Punibilidade de Pessoas Colectivas e Entidades Equiparadas, p. 41 e seguintes) não admitia este tipo de responsabilidade na medida que estas eram incapazes de culpa, relacionando a imputação da culpa com a imputação moral, não sendo esta segunda possível de ser feita nos entes coletivos. Eduardo Correia Matta (*apud* BRAVO, Jorge dos Reis - Direito Penal de Entes Colectivos: Ensaio sobre a Punibilidade de Pessoas Colectivas e Entidades Equiparadas, p. 41 e seguintes), ao contrário dos outros autores, que defendem a impossibilidade da responsabilização penal de pessoas coletivas pela incapacidade de culpa, este defendeu-a pela incapacidade de ação. No entanto, o Autor não excluía a possibilidade de as pessoas coletivas serem sancionadas a título administrativo.

Com o tempo o pensamento doutrinal mudou de posição, sendo que se difundiu a ideia de que a punição das pessoas coletivas era uma necessidade. Entre nós, importantes construções dogmáticas surgiram de Figueiredo Dias e de Faria Costa (*apud* BRAVO, Jorge dos Reis - Direito Penal de Entes Colectivos: Ensaio sobre a Punibilidade de Pessoas Colectivas e Entidades Equiparadas, p. 44 e seguintes).

Figueiredo Dias (*apud* BRAVO, Jorge dos Reis - Direito Penal de Entes Colectivos: Ensaio sobre a Punibilidade de Pessoas Colectivas e Entidades Equiparadas) edificou uma tese de admissibilidade da responsabilidade penal dos entes coletivos colocando o acento tónico no reconhecimento da capacidade de ação e culpa jurídico-criminal. Já Faria Costa (*apud* BRAVO, Jorge dos Reis - Direito Penal de Entes Colectivos: Ensaio sobre a Punibilidade de Pessoas Colectivas e Entidades Equiparadas) constrói a sua doutrina através do direito penal da empresa, no qual os entes coletivos têm um “agir comunicacional, penalmente relevante” e que a “realidade material de interesses que a “unidade organizatória” consubstancia, ao revestir a forma jurídica de pessoa coletiva, densifica-se ainda mais e surge-nos com sentido e vocação para uma função apelativa, conquanto instrumental. E instrumental porque insuscetível, entre outras coisas, de uma recondução a uma dimensão onto-antropológica, que acompanha um qualquer agir comunicacional de uma pessoa concreta. A possibilidade de se imputarem factos, juridicamente relevantes, à pessoa coletiva reduz a complexidade – permita-se-nos a utilização semântica, e só semântica, de

uma expressão de entono luhmanniano – e aumenta, por conseguinte, o grau de eficiência e fluidez sistemática de todo o ordenamento jurídico”. Em suma, defende que se transpõe para o direito penal secundário (direito penal económico) do direito penal comum, o princípio da responsabilidade penal.

A liberalização do comércio, a criação e a ampliação de grandes espaços de mercado, a globalização e o terrorismo têm feito surgir novas de formas de criminalidade. Uma criminalidade económico-financeira, crimes de evasão, fraude e corrupção. As novas formas criminais recorrem a tecnologias de informação e comunicação, à engenharia financeira e à fraude fiscal e branqueamento de capitais. Como tal, só com a efetiva utilização e controlo dos entes coletivos é que este tipo de criminalidade é possível, pois utilizam-nos como instrumentos de verdadeiros programas criminosos.

Passaremos agora a abordar as questões político-criminais e as questões dogmáticas que surgem na elaboração da teoria da responsabilidade criminal dos entes coletivos.

Quanto às questões político-criminais, uma das primeiras provas que se coloca ao direito penal é a necessidade de punibilidade de pessoas coletivas. Ou seja, saber se de facto é necessário recorrer ao rol das reações penais para reprimir as infrações, visto ser o direito penal, um direito de *ultima ratio*. A pessoa coletiva aparece como meio organizacional e de influência que possibilita a prática das infrações. A questão é que, segundo Jorge dos Reis Bravo, a tão-só punição das pessoas físicas não surtiria o mesmo efeito preventivo e intimidativo. Deixar impune a pessoa coletiva seria, segundo o mesmo Autor, “abandonar o princípio de que a punição deve tendencialmente anular os proveitos resultantes da prática da infração, ou, até, penalizar quem os obtenha, e esse desiderato só será integralmente alcançado com a responsabilização da pessoa coletiva, além dos seus órgãos, representantes ou agentes individuais”⁶⁴. Contra este argumento, afirma-se que a pena aplicada à pessoa coletiva penaliza terceiros, como

⁶⁴ BRAVO, Jorge dos Reis – **Direito Penal de Entes Colectivos: Ensaio sobre a Punibilidade de Pessoas Colectivas e Entidades Equiparadas**. Coimbra: Coimbra Editora, 2008. ISBN 978-972-32-1642-4 p.65

trabalhadores ou credores, nomeadamente quando se trata da dissolução, encerramento definitivo ou temporário do estabelecimento. No entanto, esta objeção pode ser aplicada a qualquer espécie de pena – pena de prisão a um indivíduo com efeitos nefastos para os seus familiares.

Sobre as questões dogmáticas, estas dividem-se quanto à tese da incapacidade de ação e a tese da incapacidade de culpa. Relativamente à primeira, Eduardo Correia afirmou que as pessoas coletivas carecem de capacidade ação. Contra isto, Figueiredo Dias defende que “atribuindo ao ente coletivo capacidade de ação e de culpa jurídico-penais na medida em que eles são – como muito exatamente notou Max Müller invocando neste contexto o princípio da identidade da liberdade – «obras do homem» (*apud* BRAVO, Jorge dos Reis - Direito Penal de Entes Colectivos: Ensaio sobre a Punibilidade de Pessoas Colectivas e Entidades Equiparadas, p. 68) e, nesta medida, «obras da sua liberdade». Relativamente à incapacidade de culpa, Jorge dos Reis Bravo diz que afirmar que a pessoa coletiva não é passível de culpa “é uma confusão, ou, se se preferir, uma mistificação entre os conceitos de culpa e de consciência”⁶⁵. São três as categorias de culpa existentes da responsabilidade criminal dos entes coletivos – a conceção de culpa autónoma, no qual a culpa se desliga dos agentes individuais – a conceção da culpa orgânica, na qual esta é formada na estrutura decisória da pessoa coletiva – e a conceção da culpa derivada, que reproduz o tipo de culpa da pessoa singular que materialmente planeou o crime. Para o Autor, nenhuma destas categorias é satisfatória, afirmando que a imputação penal do ente coletivo faz-se por referência à imputação penal do indivíduo quando este seja possível de identificar. Quando assim não o for possível, de acordo com o Autor deverá apontar-se para outro tipo de solução, “qual seja a da formulação de tipos penais exclusivamente reportados à conduta (ativa ou omissiva) ilícita do ente coletivo, em que o estabelecimento da imputação deste se faça em moldes (estritamente) formais. Tornar-se-ia indispensável a consagração de tipos «colocados ao lado» dos existentes – e que abrangem quer a imputação daquela -, ou seja, tipos cujos contornos descritivos e normativos se

⁶⁵ BRAVO, Jorge dos Reis - Direito Penal de Entes Colectivos: Ensaio sobre a Punibilidade de Pessoas Colectivas e Entidades Equiparadas... p.70

apliquem exclusivamente a entes coletivos (sendo, reversamente, inaplicáveis à conduta individual) e nos quais o estabelecimento da imputação destes se faça em moldes formais”⁶⁶.

Aponta ainda Gonçalo Sopas de Melo Bandeira que os principais argumentos são os que não há responsabilidade criminal sem culpa e não tendo as pessoas coletivas vontade ou inteligência própria, estas são insuscetíveis de um juízo de censura ética⁶⁷.

No entanto, parece que hoje em dia é irrefutável para a maioria dos autores, a ideia da responsabilidade criminal das pessoas coletivas. Como já referida a tese do Professor Figueiredo Dias, o direito penal secundário – direito penal económico – acentuou ainda mais a necessidade deste tipo de responsabilidade, por razões de prevenção geral, concreta e prática dos ilícitos.

A associação criminosa do artigo 89.º p. e p. no RGIT está muitas vezes relacionada com este tema. Não é de todo incomum encontrar-se casos de jurisprudência que relacionem estas duas temáticas, como por exemplo, o Acórdão de 5 de maio de 2010, do Tribunal da Relação do Porto, que analisar-se-á adiante⁶⁸.

Hoje em dia há uma maior necessidade de existir este tipo de responsabilidade penal, pois são cada vez mais os casos em que, de forma organizada e complexa (ou seja, através de entes coletivos) são cometidos os crimes tributários, existindo assim uma divisão do trabalho, assente numa hierarquia de capacidade e de poder. Este é um meio de eficácia para combater o crime organizado⁶⁹.

Na generalidade, as pessoas coletivas, as sociedades (ainda que irregularmente constituídas) e outras entidades fiscalmente equiparadas podem ser

⁶⁶ BRAVO, Jorge dos Reis - Direito Penal de Entes Colectivos: Ensaio sobre a Punibilidade de Pessoas Colectivas e Entidades Equiparadas... p.79

⁶⁷ BANDEIRA, Gonçalo N. C. Sopas de Melo – **“Responsabilidade” Penal Económica e Fiscal dos Entes Colectivos: À volta das Sociedades Comerciais e Sociedades Civas sob a Forma Comercial.** Coimbra: Grupo Almedina, 2004. ISBN 972-40-2254-4 p. 195

⁶⁸ Ac. de 5 de maio de 2010, do Tribunal da Relação do Porto (Proc. N.º 11/01.9TELSB.P1)

⁶⁹ MARQUES, Paulo - Infrações Tributárias... p.50

responsabilizadas penalmente pelos crimes tributários previstos no RGIT (artigo 7.º previsto no RGIT).

O artigo 7.º previsto no RGIT refere-se às “entidades fiscalmente equiparadas”, querendo isto portanto dizer que não se refere meramente às associações de facto⁷⁰.

Em geral, a personalidade jurídica tributária coincide com a personalidade jurídica em geral. Há casos, no entanto, como o artigo 2.º, n.º1, alíneas b) e c) e n.º2, do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (doravante CIRC) que abrange qualquer entidade que seja titular de rendimentos.

São sujeitos ativos todas as “organizações de facto ou de direito e os patrimónios autónomos que podem ser sujeitos passivos das relações tributárias, por estarem vinculadas ao cumprimento de uma prestação tributária, a qualquer título (contribuinte direto, substituto ou responsável), designadamente as sociedades civis não constituídas sob a forma comercial, as sociedades comerciais ou civis sob forma comercial, antes do registo, as mesmas bem como outras pessoas coletivas após a declaração da sua invalidade, as associações sem personalidade jurídica, as comissões especiais e os patrimónios autónomos”⁷¹. Se, porém, para o pagamento de multa, o património próprio destas entidades faltar, responde civil e solidariamente o património de cada associado (artigo 7.º, n.º5 previsto no RGIT).

A responsabilidade das pessoas coletivas advém das infrações cometidas pelos seus órgãos ou representantes, sendo que estas infrações têm de ter sido feitas em nome ou no interesse da pessoa coletiva. Entende-se por “interesse coletivo” a “infração objetivamente modelada, nos seus elementos essenciais, pelas condições criminógenas de organização ou funcionamento da pessoa jurídica e/ou pela sua filosofia de atuação jurídico e económica – e não necessariamente a que visa o proveito económico ou financeiros das pessoas jurídica”⁷². Só há responsabilidade

⁷⁰ SILVA, Germano Marques Da – Direito Penal Tributário... p. 107

⁷¹ SILVA, Germano Marques da – Direito Penal Tributário... p. 107-108

⁷² BRITO, Teresa Quintela de - Responsabilidade Criminal de Entes Coletivos. Algumas questões em torno da interpretação do artigo 11.º p. e p. no Código Penal... p.56

quando os administradores e os seus representantes de facto ajam com o consentimento dos administradores de direito.

Isto significa, de acordo com Filipa Vasconcelos de Assunção que o artigo 7.º previsto no RGIT adotou o modelo de responsabilidade indireta das pessoas coletivas⁷³. De acordo com a autora, está-se perante uma responsabilidade indireta quando a pessoa coletiva responde por um ato e pela culpa dos seus membros. Ou seja, exige-se uma análise do comportamento individual dos indivíduos que compõem a pessoa coletiva e imputa-se os atos destes à própria sociedade. Distingue-se da responsabilidade direta das pessoas coletivas, que ocorre quando se pune diretamente a pessoa coletiva sem exigir a intervenção de pessoas singulares.

Contudo, e de acordo com o artigo 7.º, n.º 2 previsto no RGIT, existindo uma conduta dos agentes contra ordens ou instruções expressas de quem de direito, tal implica a exclusão da responsabilidade penal das pessoas coletivas.

Nos casos expressamente previstos na lei, os atos puníveis, quando praticados por entes coletivos, deverão ser igualmente objeto de responsabilidade penal. Esta responsabilidade cumulativa é imputada por extensão em relação à conduta dos seus responsáveis (artigo 7.º, n.º 3 previsto no RGIT). Diferentemente, em sede de responsabilidade contraordenacional, a existência de responsabilidade da pessoa coletiva, exclui-se a responsabilidade individual dos respetivos agentes (artigo 7.º, n.º4 previsto no RGIT).

O facto de a lei exigir no artigo 7.º, n.º1 que o ato punível seja feito em nome e no interesse da sociedade, significa que a lei exige uma vontade funcional.⁷⁴ Isto reveste-se de uma dupla função – objetiva, que limita o exercício de funções próprias da pessoa coletiva àquela manifestação de vontade e subjetiva, que o ato nada tem a ver com o interesse da sociedade não lhe possa ser imputado.

⁷³ ASSUNÇÃO, Filipa Vasconcelos de – A Responsabilidade Penal das Pessoas Coletivas: Em Especial a Problemática da Culpa. Lisboa: Católica Research Centre For The Future of Law. Faculdade de Direito da Universidade Católica de Lisboa, 2013. 117 f. Tese de Mestrado.

⁷⁴ SILVA, Germano Marques da - Direito Penal Tributário...p. 311

A responsabilidade dos dirigentes é distinta da responsabilidade do ente coletivo, na medida em que o princípio da culpabilidade exige que a responsabilidade imputada ao ente coletivo seja devido a um comportamento de manifestação da sua vontade – vontade esta que está associada a uma vontade das pessoas físicas, mas que o direito criou como forma de permitir a sua intervenção autónoma no comércio jurídico e que “considera relevante quando suporte de fins lícitos que é também considerada relevante quando seja suporte de fins ilícitos”. (Germano Marques da Silva *apud* MARQUES, Paulo – *Infrações Tributárias*, p. 52)

Quanto à questão da culpa, a ideia da culpa das pessoas coletivas é uma resposta à estrutura social que a lei reflete⁷⁵. A lei, ao atribuir direitos e deveres ao ente coletivo pressupõe uma vontade para o seu exercício e essa vontade – vontade do ente coletivo – é manifestada pelos seus representantes. O ente coletivo é uma realidade autónoma, diversa dos indivíduos que o formam. Em suma, a culpa dos entes coletivos assenta na culpa dos titulares dos seus órgãos ou representantes, mas não se confunde necessariamente com a destes: o facto só será imputado à pessoa coletiva, quando praticado para prosseguir interesses próprios desta e nunca por interesses de terceiros, nomeadamente, interesses pessoais dos seus administradores, por exemplo. No fundo, cada um responde pela sua própria culpa e não por culpa alheia – princípio da igualdade dos cidadãos perante a lei.

No que diz respeito à responsabilidade cumulativa do artigo 7.º, n.º3 previsto no RGIT, esta é um instituto específico da responsabilidade por atuação funcional no âmbito das pessoas coletivas. Além da responsabilidade própria das pessoas coletivas e dos respetivos agentes, é importante ainda referir que o artigo 8.º, n.º 6 previsto no RGIT responsabiliza civilmente quem colaborou de forma dolosa na prática de crime tributário através de pagamento de multa.

Poder-se-ia afirmar que um agente que atue funcionalmente em nome da entidade e não no seu interesse próprio não deveria ser punido pessoalmente. No entanto, esta atuação funcional não apaga a vontade daquele agente. “A vontade da

⁷⁵ SILVA, Germano Marques da – *Direito Penal Tributário*... p. 312

sociedade não se confunde com a dos titulares dos seus órgãos, embora a pressuponha na sua formação, mas a vontade individual será sempre autónoma”⁷⁶.

Assim sendo, a responsabilidade penal tributária das pessoas coletivas justifica-se pela prevenção da criminalidade, frustrando o recurso dos homens a esconder-se por detrás de estruturas societárias, quando estas cometem crimes tributários. Quando isto acontece, significa que a pessoa singular arrastou consigo terceiros (a pessoa coletiva) para a violação da lei. É por isso duplamente censurável, e deve ser também por isso, mais gravemente punido.

Sobre a responsabilidade tributária das sociedades e dos seus administradores, resulta da leitura dos artigos 6.º (Atuação em nome de outrem) e 7.º previstos no RGIT que no âmbito dos crimes tributários, o sujeito ativo dos ilícitos criminais também se estende aos membros ou representantes que para o efeito tenham agido voluntariamente e cuja conduta tenha conduzido à correspondente tipificação do tipo legal, tanto por terem o domínio direto dos factos, como por terem o domínio funcional dos mesmos.

Os administradores, diretores e agentes e outras pessoas que exerçam, ainda que de facto, funções de administração ou gestão em pessoas coletivas são subsidiariamente responsáveis em relação a estas e solidariamente entre si. Isto acontece porque é necessário garantir um dever de conduta de modo a que não se verifique a sistemática preterição das obrigações para com o Estado, a favor de outros credores com maiores possibilidades de pressionar a empresa no sentido do cumprimento.

Já analisado o regime da responsabilidade penal tributária das pessoas coletivas, passar-se-á à questão: qual a relação entre o artigo 89.º p. e p. no RGIT e a responsabilidade penal coletiva tributária? Pode o crime de associação criminosa subsumido à prática de crimes tributários dispor deste tipo de responsabilidade?

⁷⁶ SILVA, Germano Marques da – Direito Penal Tributário... p. 299

Germano Marques da Silva entende que não. Afirma que a estas não lhes pode ser imputado o crime de associação criminosa p. e p. no RGIT⁷⁷, pois no artigo não está previsto tal pena.

Será importante escrever sobre a relação do crime de associação criminosa dos artigos 89.º p. e p. no RGIT e 299.º p. e p. no CP e a responsabilidade penal das pessoas coletivas prevista no artigo 11.º previsto no CP.

É que por força do disposto do artigo 11.º previsto no CP, a partir da reforma penal de 2007 introduzida pela Lei n.º 59/2007 de 4 de setembro, as pessoas coletivas podem ser responsabilizadas penalmente. No catálogo de crimes previstos no artigo 11.º encontra-se o crime de associação criminosa p. e p. no artigo 299.º do CP.

O artigo 11.º previsto no CP exige também que se verifiquem dois requisitos para haver imputação dos crimes às pessoas coletivas. Só haverá punição quando os crimes forem cometidos em seu nome e no interesse coletivo (na mesma medida que o artigo 7.º previsto no RGIT) e este ato tem de ser feito por alguém que ocupe uma posição de liderança ou por quem aja sob a autoridade dessa mesma em virtude de uma violação dos deveres de vigilância ou de controlo (artigo 11.º, n.º 2 previsto no CP).

Ou seja, à semelhança do previsto no RGIT, a lei exige que para que haja imputação à pessoa coletiva dos crimes praticados pelas pessoas físicas é necessário que a infração seja cometida em nome desta e no seu interesse. O Código Penal exige ainda que a vontade da pessoa coletiva seja formada pelas pessoas que ocupam uma posição de liderança, sendo esta posição definida no seu artigo 11.º, n.º4 como “os órgãos e representantes da pessoa coletiva e quem nela tiver autoridade para exercer o controlo da sua atividade.”

O artigo 11.º, n.º6 previsto no CP pressupõe o chamado “domínio da organização”⁷⁸ referindo que a “responsabilidade das pessoas coletivas e entidades

⁷⁷ SILVA, Germano Marques da – Direito Penal Tributário...p. 107

⁷⁸ BRITO, Teresa Quintela de Brito - Responsabilidade Criminal de Entes Coletivos. Algumas questões em torno da interpretação do artigo 11.º p. e p. no Código Penal... p.62

equiparadas é excluída quando o agente tiver atuado contra ordens ou instruções expressas de quem de direito”. O que significa que uma vez cometido o crime em nome do interesse coletivo, a responsabilidade da pessoa jurídica apenas é excluída se esta tiver tomado medidas de organização, gestão e vigilância necessárias e adequadas a obstar o facto punível. De acordo com Augusto Silva Dias, o “domínio da organização” constitui tópico com “potencialidades explicativas do modo como o garante exerce o domínio social do acontecimento, isto é, conforme a prática do facto típico através da organização”. Significa pois que este domínio é um domínio social do facto, no qual cobre a fonte de perigo que constitui a causa essencial do resultado típico⁷⁹.

De acordo com Teresa Quintela Brito e relativamente ao crime de associação criminosa p. e p. no CP e o artigo 11.º do mesmo diploma, “apenas é legítimo tratar como pessoas coletivas (plenas ou parcelares) e centros de imputação penal, as corporações intervenientes no diálogo social que seguem um figurino normalizado.” Assim, segundo a mesma autora, o crime de associação criminosa desde que “dotado de complexidade própria e auto-referencialidade suficiente, teria de ser personalizado e responsabilizado pelo crime de associação criminosa logo (e apenas) por se ter constituído como tal”. Não é isto que acontece, pois no artigo 11.º estabelece os critérios de imputação do facto punível, cometido pelo seu líder à pessoa jurídica e equiparada⁸⁰.

Voltando à temática referida, de acordo com Germano Marques da Silva o artigo 89.º p. e p. no RGIT dispõe que os agentes são puníveis com pena de prisão de 2 a 8 anos, se pena mais grave não lhes couber, nos termos de outra lei penal. Entende, desse modo, que as pessoas coletivas não são responsáveis em razão da

⁷⁹ BRITO, Teresa Quintela de - Responsabilidade Criminal de Entes Coletivos. Algumas questões em torno da interpretação do artigo 11.º p. e p. no Código Penal... p.64

⁸⁰ BRITO – Teresa Quintela – Responsabilidade criminal de entes colectivos. In PALMA, Maria Fernanda; DIAS, Augusto Silva; MENDES, Paulo de Sousa - Direito penal económico e financeiro: conferências do curso pós-graduado de aperfeiçoamento. Coimbra: Coimbra Editora, 2012. 547 p. ISBN 978-972-32-2073-5 p. 237

especialidade deste regime, tratando-se, na sua opinião, de uma omissão propositada do legislador⁸¹.

Parece interessante analisar o Acórdão de 5 de maio de 2010, do Tribunal da Relação do Porto, que relaciona exatamente estes dois institutos jurídicos: a associação criminosa para a prática de delitos tributários e a corresponsabilização criminal e contraordenacional na presunção da prossecução do interesse societário⁸².

Neste Acórdão estavam envolvidos 94 arguidos, e estavam aqui em causa as seguintes infrações: associação criminosa dirigida à prática de crimes tributário p. e p. até 30/07/2001 pelo artigo 299.º do CP e desde então pelo artigo 89.º p. e p. no RGIT; fraude fiscal p. e p. até 30/07/2001 pelo artigo 23.º do RJFNA e desde então pelo artigo 103.º e 104.º p. e p. no RGIT; falsificação de documento autêntico, p. e p. pelo artigo 256.º do CP; crime contra a genuinidade, qualidade ou composição de géneros alimentícios e aditivos alimentares, p. e p. pelo artigo 24.º, 1ª parte com referência ao artigo 82.º, 2ª II e III do DL n.º 28/84, de 20 de janeiro; crime de introdução fraudulenta ao consumo, p. e p. pelo artigo 37.º do DL n.º 300/99, de 5 de agosto e pelos artigos 96.º e 97.º p. e p. no RGIT; crime de detenção ilegal de arma, p. e p. pelo artigo 6.º da Lei n.º 22/97, de 27 de junho; crime de favorecimento pessoal, p. e p. pelo artigo 367.º p. e p. no CP; crime de descaminho de objetos colocados sob o poder público, p. e p. pelo artigo 355.º do CP e, infrações contraordenacionais, previstas e punidas pelos artigos 118.º, 119.º e 123.º p. e p. no RGIT, sendo a incriminação das arguidas-sociedades postulada pelo artigo 7.º, também p. e p. no RGIT.

Não nos cabe aqui discriminar os crimes por arguido, interessa é sim reter a ideia que neste Acórdão são vários os crimes em causa e em conexão.

Acontece, neste aresto, que determinados arguidos dirigiam a sua atividade criminosa para a prática de crimes tributários – fiscais e aduaneiros – sendo que esta atividade se desenvolveu através de um plano elaborado por B e que

⁸¹ SILVA, Germano Marques da – Direito Penal Tributário...p. 198

⁸² Ac. de 5 de maio de 2010, do Tribunal da Relação do Porto (Proc. N.º 11/01.9TELSB.P1)

congregou dezenas de pessoas e sociedades unidas na concretização daquela vontade. Esta prática criminosa deu-se entre o período de 1998 a 2002.

Relativamente à fundamentação dada pelo Ministério Público (MP) considerou que se deu como provado que os arguidos organizavam-se de acordo com a estrutura pensada por B e conhecida e aceite pelos restantes. Esta atividade criminosa realizou-se de forma estável e com permanência, sendo que B era o elemento central dos demais participantes e dirigente da associação criminosa. Existia aqui uma congregação de esforços e de vontade. Estavam, por isso, preenchidos, os requisitos para existir este tipo de ilícito – organização, estabilidade e permanência.

Desta ação criminosa resultava, de acordo com o Ministério Público, fraude ao fisco, prejuízo para o Estado e obtenção para os agentes de benefícios ilegítimos, a partir de uma evasão e apropriação de impostos devidos ao Estado (Imposto Especial sobre o Consumo, I.A.B.A., e Imposto sobre o Valor Acrescentado, IVA) que incidiam sobre a comercialização de vinho do Porto e outros vinhos reconhecidos.

Afirmava o Ministério Público que o arguido B servia-se das instalações e do estatuto de Depositário Autorizado, imposto por lei para se produzir bebidas alcoólicas, atribuído às sociedades de que era gerente e administrador. Para conferir aparência de regularidade fiscal, produzia as bebidas que não iam ser declaradas em local legalmente habilitado, o mesmo local onde eram produzidas aquelas, em volume consideravelmente inferior, cujos impostos eram declarados, o que possibilitava confundir as bebidas produzidas, pela atribuição da mesma numeração de selos que previamente eram contrafeitos e fazendo as bebidas circular com a mesma faturação que, na ausência de controlo, depois era destruída. Em suma, aproveitava-se da parte legal e oficial de um negócio lícito, de volume substancialmente inferior, para criar um escudo de proteção para não se detetar o negócio oculto e ilegal, substancialmente superior.

Ainda quanto à fundamentação do Ministério Público, os arguidos congregavam vontades no interesse do êxito da associação delituosa em curso. O Tribunal *a quo*

concluiu que resultou desta prática uma “autêntica entidade coletiva criminosa autónoma, diferente e superior às pessoas individualmente consideradas de cada um dos agentes, sendo aquela nova entidade coletiva criminosa que os congregava, motivava e os fazia agir para obter os proventos económicos ilícitos à custa do Estado”.

O Ministério Público declara ainda que os requisitos aqui preenchidos – de organização, estabilidade e permanência – são também os requisitos exigidos pela Convenção das Nações Unidas contra a Criminalidade Organizada Transnacional (já mencionada no Capítulo 2.7.), e que aqui estão preenchidos, bem como se preenche ainda o requisito de entidade coletiva criminosa autónoma, na qual se manifesta um processo de formação da vontade coletiva tendo em vista a prática de crimes tributários.

Quanto ao Tribunal *a quo*, este ajuizou que desde inícios de 1998, na sequência do acordado entre os vários arguidos, alguns ligados à direção da empresa DZ e outros seus fornecedores, foram realizados fornecimentos a esta empresa de vinho do Porto e outras bebidas alcoólicas, sem o pagamento do respetivo IVA. A estrutura organizativa era a seguinte: a mercadoria era introduzida na DZ, justificada por faturas em nome de sociedades e empresários em nome individual que se encontravam fora do sistema fiscal, fictícias ou em situação de aparente incumprimento das obrigações fiscais e refletindo essa faturação um montante superior ao da respetiva aquisição, montante esse sobre o qual viria a ser liquidado o IVA.

Este procedimento conferia aparente regularidade ao negócio, como permitia a dedução de elevados montantes de IVA. As faturas que eram emitidas no processo descrito acima eram acompanhadas de notas de crédito, emitidas na mesma data, configurando descontos sobre o valor da mercadoria faturada, descontos esses que não eram considerados para efeitos do cálculo do IVA devido. O valor efetivamente pago pela empresa, inferior ao praticado no mercado regular, era resultante da diferença entre o valor da fatura e o valor da nota de crédito, mantendo-se o IVA inalterado, relativamente ao qual depois se exercia o direito à

dedução, colocando-se a empresa na posição de credora de imposto perante o Estado.

Nesta sequência, o arguido B fornecia a outros indivíduos (que atuavam como intermediários) com destino à empresa DZ, vinhos do Porto produzidos e engarrafados pelas sociedades cuja gerência e administração de facto exercia, sem faturação e sem liquidação dos impostos devidos ao Estado – IABA e IVA – à margem da contabilidade das mesmas sociedades.

Dessa maneira, o vinho do Porto que saía sem faturação das sociedades geridas por B era introduzido na empresa DZ, justificado por faturas das sociedades e empresários em nome individual.

O Tribunal entendeu que estava aqui em causa o crime de associação criminosa dirigida à prática de crimes tributários, pois deu-se como provado que existia um plano criminoso que congregava esforços e vontades tendentes à consumação da fraude, no qual o arguido B era o elemento congregador. Plano este que se dedicava à evasão e apropriação de impostos (I.A.B.A. e IVA) e que exigia uma estruturação prévia com base produtiva clandestina concebida para ocultar da Administração Fiscal e Aduaneira um considerável volume de bebidas alcoólicas que eram produzidas e introduzidas no circuito comercial.

Provou-se que de 1998 a 2002 existiu fraude e que a atividade produtiva marginal dirigida à evasão e fraude fiscal desenvolvida pelas sociedades geridas ou administradas pelo arguido B representou anualmente 61% do total da atividade produtiva, o que significa que a atividade fraudulenta sobrepunha, em muito, o peso da atividade legal.

Assim, e nas palavras do próprio tribunal, isto tratou-se de uma “estabilidade de atuação de um determinado número de arguidos que, com funções diferenciadas e hierarquizadas, mas concorrentes para a mesma finalidade fraudulenta, materializada por uma superior direção das atividades das sociedades geridas ou administradas pelo arguido B sustentavam o interesse comum: a obtenção de lucro à custa do Estado.”

Para concretizar os objetivos de venda de vinho do Porto à margem da contabilidade era necessário conceber uma forma de obter selos não autênticos pois que as quantidades que marginalmente eram vendidas superavam a capacidade de venda autorizada. Era também necessário obter no mercado não regulado vinho gerado a granel para conseguir a não faturação das bebidas, contornando-se assim essa limitação. Concluiu o tribunal que teria de ter sido feito de forma “pensada, articulada e reiterada!”. Isto só seria possível se existisse uma “grelha de agentes a contribuírem com a participação individualizada mas indispensável de cada um para o fim comum”.

Para a concretização deste plano, os arguidos usaram o mecanismo legal da produção em suspensão de imposto e evitaram os instrumentos de controlo que sobre esse mecanismo incidiam – sendo a exigibilidade do imposto no momento posterior da introdução no consumo, este apenas poderia incidir sobre as mercadorias legalmente emitidas. Daí que os outros arguidos tinham de estruturar a atividade de modo a que as bebidas produzidas ilegalmente fossem omissas das contabilidades das suas sociedades que forneciam as bebidas. Ao agir desta forma, os arguidos atuavam “no interesse do bom êxito da complexa atividade delituosa em curso”. Refere ainda o Acórdão que “era como se houvesse uma associação de empresas para fins ilícitos. Um grupo organizado de empresários e empresas atuando e lutando por um interesse em comum que acabava por sobrepor-se ao de cada um: poder-se-ia pensar no monopólio. É que, a certa altura, é mesmo impossível concorrer com tais grupos”.

Dados os factos, provou-se que existia associação criminosa, porque segundo o Tribunal:

Existia uma dinâmica que sustentava todos os arguidos e havia um conhecimento por todos da necessidade de ocultar os movimentos financeiros que serviam de suporte à liquidação das mercadorias não faturadas para não serem detetadas as transações a que diziam respeito em eventuais fiscalizações. Deixando de se contar com um colaborador, imediatamente surgia um substituto, devido ao papel essencial que este desempenhava, sendo que a fiscalização das autoridades não

impedia que os arguidos quisessem continuar a prosseguir a atividade, o que é, “sem dúvida, mais uma ilustração da dinâmica própria da criminalidade organizada, onde o forte apelo do lucro gerado pela atividade em grupo, bem como sentimento preponderante da impunidade alimentado também pelo não isolamento na delinquência, conduz sempre ao prosseguimento”. A participação na atividade criminosa contava com fornecedores, transportadores e adquirentes, os arguidos tentavam obter contactos junto das autoridades e recorriam a palavras seleccionadas entre os membros do grupo criminoso para se fazerem entender sem ter de falar diretamente dos negócios de vinhos.

Resumindo, deu-se como provado a existência de uma associação criminosa, através do controlo do circuito desde a produção à sua distribuição no mercado, evitando-se o pagamento de impostos logo nos fornecimentos de mercadorias que eram necessárias à produção do vinho, alargando-se esta fuga de imposto também na comercialização deste vinho. Todo um plano bem delineado e traçado pelo arguido B, e a que todos os arguidos aderiram, pois todos tiravam vantagens patrimoniais pela não declaração das transações efetivamente efetuadas (IEC, IVA, IRS e IRC).

O Tribunal *a quo* achou “intrigante” o Acórdão recorrido ter concluído pela não ilicitude criminal de associação criminosa. O Tribunal de Primeira Instância considerou que não existia aqui o crime de associação criminosa, mas que existia sim uma comparticipação sob a forma de coautoria, pois os arguidos prosseguiram não um interesse comum, mas sim um interesse próprio, da sua esfera individual.

No entanto, e nas palavras do Tribunal *a quo*, a presença neste aresto do crime de associação criminosa é “chocantemente manifesta”.

Importaria esclarecer alguns aspetos sobre o regime dos impostos especiais sobre o consumo (IEC) e do imposto sobre o consumo de bebidas alcoólicas (IABA).

Uma das características fundamentais do IEC é que este é exigível na fase da declaração para consumo, ou seja, ocorre normalmente à saída dos locais de produção. O IVA, diferentemente, incide em todas as fases do circuito económico

e tributa, nomeadamente, todo o ato de consumo. O IEC tributa apenas alguns tipos de consumo, designadamente o das bebidas alcoólicas e é exigível apenas num único momento.

O IVA inclui o IEC, existindo aqui uma dupla tributação económica (embora não exista dupla tributação jurídica, pois não existe identidade do facto). O IVA tem como facto gerador essencial uma transação, seja a transmissão de um bem seja a prestação de um serviço; o IEC tem como facto gerador a introdução no consumo de mercadorias, que pode ou não confundir-se com uma transação. Ora, todas as transmissões de produtos sujeitos a IEC destinados a permanecer em regime de entrepostos fiscais estão isentos de IVA, só sendo este último exigível a partir do momento que terminar o regime de suspensão, isto é, a partir do momento em que os bens saem do entreposto (artigo 15.º do CIVA). Caindo o regime de suspensão, gera-se o direito à dedução nos termos do artigo 19.º do CIVA.

O entreposto fiscal é, de acordo com o artigo 3.º, al. b) do Decreto-Lei n.º 52/93, de 26 de fevereiro que estabelece o regime fiscal aplicável ao IEC, “todo e qualquer local onde sejam produzidos, transformados, detidos, recebidos ou expedidos pelo depositário autorizado, no exercício da sua profissão, em regime de suspensão do IEC, os produtos sujeitos ao imposto, nas condições estabelecidas pela DGA [Direção Geral das Alfândegas] ”. Os titulares do entreposto são os chamados “depositários autorizados” (al. a)).

No entanto, este Capítulo diz respeito à responsabilidade penal das pessoas coletivas relativamente à associação criminosa do artigo 89.º p. e p. no RGIT e é sobre isso que se encaminhará a dissertação.

Refere o Acórdão que “as pessoas coletivas não podem por si mesmas cometer infrações, por incapacidade natural de ação, a sua responsabilidade por estas há-de derivar de comportamentos de outrem que lhes são imputados, segundo um modelo de imputação legalmente definido”. No caso do RGIT é o artigo 7.º que se aplica para crimes e contraordenações tributárias.

São três os pressupostos para que haja responsabilidade penal das pessoas coletivas – a infração tem de ser praticada por um seu órgão ou representante; que seja em nome ou no interesse coletivo e; que a infração não seja praticada contra ordens ou instruções expressas de quem de direito. O interesse da pessoa coletiva ocorre quando há vantagem em benefício da pessoa coletiva. No aresto em acaso, não se falou da responsabilidade penal das pessoas coletivas relativamente ao crime de associação criminosa.

Quanto à incriminação das outras infrações criminais tributárias às sociedades, o Tribunal justifica esta imputação com o argumento de que “a prossecução dos interesses da sociedade sempre se haverá que presumir da própria funcionalidade do cargo do respetivo gestor, por imediato efeito da fundamental regra de conduta legalmente estabelecida pelo artigo 64.º do Código das Sociedades Comerciais (...), impositiva de diligente condução do referente exercício com tal empenhado objetivo”.

Tendo em conta o princípio da unidade do sistema jurídico-penal, o Tribunal considera ainda, relativamente à associação criminosa, que o direito penal fiscal e o direito penal clássico encontram-se num estado de paridade de relevância ética, até antes da própria entrada do RGIT. Ou seja, grande parte dos crimes do direito fiscal não são considerados direito penal secundário. Afirmo que o artigo 299.º p. e p. no CP, ainda antes da entrada do RGIT, já abarcava a prática de crimes fiscais, sendo que a consagração do artigo 89.º p. e p. no RGIT teve apenas o objetivo de “acabar com a dualidade de regulamentação legal.”

Então, sendo que os artigos 299.º p. e p. no CP e o artigo 89.º p. e p. no RGIT são quase que meramente indiferentes, não se poderá aplicar o regime de responsabilidade penal das pessoas coletivas também ao artigo 89.º p. e p. no RGIT, visto que ao artigo 299.º p. e p. no CP este regime lhe é aplicável por via do disposto do artigo 11.º previsto no CP? Não faria isso sentido, visto que a associação criminosa tributária pode ser cometida através de uma criminalidade organizada, utilizando como mecanismos de atropelo pessoas coletivas?

É que de acordo com o Acórdão do Tribunal da Relação do Porto, de 17 de dezembro de 2014, a ideia estrutural na qual assenta a responsabilidade penal das pessoas coletivas é a de que as pessoas físicas que são titulares dos seus órgãos ou seus representantes não são distintas da própria pessoa coletiva, pelo que, a vontade do órgão ou do representante dirigida ao cometimento da ação criminosa é a vontade da própria pessoa coletiva⁸³.

Acrescenta ainda que este tipo de responsabilidade é autónoma, independente da responsabilidade das pessoas singulares que compõem essa pessoa coletiva. A vontade coletiva é uma vontade normativamente construída, que assenta na razão e na vontade dos titulares dos seus órgãos.

Mais, o Acórdão do Tribunal da Relação do Porto, de 28 de fevereiro de 2014 afirma, relativamente ao artigo 7.º previsto no RGIT, que a responsabilidade da pessoa coletiva não é uma responsabilidade subsidiária, mas uma responsabilidade cumulativa e derivada, com a consequência de não excluir a responsabilidade da pessoa singular que atuou em nome daquela. Refere ainda o artigo 6.º previsto no RGIT, que consagra legalmente a possibilidade de censura penal pela atuação em nome de outrem, estendendo aos gerentes e aos administradores a responsabilidade pelas ilegalidades “cometidas pela empresa”, que já decorria em termos gerais do artigo 12.º previsto no CP.

Por último, o Acórdão do Tribunal da Relação de Évora, de 24 de fevereiro de 2015 declara que o artigo 12.º previsto no RGIT é uma norma geral que prevê a elevação da pena para infrações tributárias cometidas por pessoas coletivas, quando os tipos incriminadores não prevejam já, expressamente, a pena para a pessoa coletiva⁸⁴.

Assim, questiona-se. Tal como no caso da relação entre o artigo 299.º e o 11.º previstos no CP, quando crime de associação criminosa do artigo 89.º p. e p. no RGIT seja feito, ainda que em parte, em nome e no interesse da pessoa coletiva, não deveria este estar também estar sujeito à imputação de responsabilidade penal

⁸³ Ac. do TRP, de 17 de dezembro de 2014 (Proc. 3189/12.2 IDPRT.P1)

⁸⁴ Ac. do TRE, de 24 de fevereiro de 2015 (Proc. 362/11.4IDFAR.E1)

das respetivas pessoas coletivas? É que, como já referido anteriormente, boa parte da criminalidade tributária organizada pode ser feita através de estruturas coletivas.

Como também já se denotou, não há diferenças jurídicas entre o crime do 299.º p. e p. no CP e o crime do 89.º p. e p. no RGIT. Na própria leitura do artigo pode-se constatar as similitudes de ambos e a aplicação do mesmo regime.

Se o artigo 299.º p. e p. no CP cabe dentro do elenco dos crimes que podem ser imputados a pessoas coletivas por via do artigo 11.º previsto no CP, não faz sentido que não possa aqui acontecer o mesmo, em relação ao artigo 7.º previsto no RGIT, caso se prove que o crime foi feito no interesse ou no nome da pessoa coletiva? Citando Glória Teixeira, “o intérprete e aplicador do RGIT deverá enquadrar este normativo no âmbito do Código Penal, nomeadamente considerando os princípios penais subjacentes e principais regimes penais”⁸⁵. Quer isto dizer que o RGIT insere-se no espírito legal do Código Penal e por essa mesma ordem de ideias, o crime de associação criminosa previsto e punido no RGIT deverá seguir os corolários subjacentes a este tipo do Código Penal. Afirma ainda a mesma autora in Estudos sobre as infrações tributárias⁸⁶ quanto aos crimes tributários, elencando o crime de associação criminosa p. e p. no RGIT, “é questionável a sua autonomização, por várias razões de natureza formal e substantiva, nomeadamente por alguns destes crimes serem objeto de tratamento específico no Código Penal”.

Aliás, a punibilidade a que se refere o artigo 89.º p. e p. no RGIT é manifestamente mais elevada do que as outras infrações tributárias, devido ao caráter altamente gravoso e prejudicial deste tipo de ilícito. A pena de prisão pode ir até aos 8 anos, sendo esse até o limite máximo de pena principal aplicável aos crimes tributários, de acordo com o artigo 12.º, n.º1 previsto no RGIT.

⁸⁵ TEIXEIRA, Glória – **Manual de Direito Fiscal**. Coimbra: Edições Almedina, 2010 – 430 p. ISBN 978-972-40-6782-7 p.335

⁸⁶ Teixeira, Glória – Estudos sobre as infrações tributárias. In CRUZ, José Neves; CARDOSO, Carla; LEITE, André Lamas; FARIA, Rita - Infrações económicas e financeiras: estudos de criminologia e direito. Coimbra: Coimbra Editora, 2013. 717 p. ISBN 978-972-32-2170-1 p.571 e ss.

Concomitantemente, deveria haver punição das pessoas coletivas que estejam diretamente relacionadas com este tipo de ilícito. De acordo com Germano Marques da Silva, a lei não estabelece qualquer correspondência entre as penas de prisão aplicáveis às pessoas singulares e a pena de multa aplicável às pessoas coletivas, como ocorre no artigo 90.º-B p. e p. no Código Penal⁸⁷. Contudo, entre o crime de associação criminosa tributária e o crime de associação criminosa p. e p. no Código Penal, ocorrerá frequentemente um caso de concurso aparente, subsidiariedade expressa (artigo 89.º, n.º 1 p. e p. no RGIT). Parece que poderá ser possível a responsabilidade criminal da pessoa coletiva por duas vias: através do recurso ao artigo 299.º p. e p. no CP e do artigo 11.º deste mesmo Código ou através da aplicação do artigo 7.º previsto no RGIT.

Até porque é resultado de muita jurisprudência que o regime do crime de associação criminosa constante do artigo 299.º p. e p. no CP aplica-se tanto a crimes comuns previstos no Código Penal, como a outros crimes de “direito penal secundário”, bastando somente que se apurem os necessários elementos constitutivos do tipo (Acórdão do Tribunal da Relação de Lisboa, de 12 de fevereiro de 2004 e Acórdão do Tribunal da Relação de Lisboa, de 8 de junho de 2003 – relativamente ao regime de prisão preventiva⁸⁸).

Parece, pois, que a responsabilidade criminal das pessoas coletivas tem a razão pragmática de visar reforçar a prevenção da criminalidade, sobretudo evitar que as pessoas singulares se possam esconder por detrás de estruturas societárias, organizadas e complexas, quando estes atuaram também no interesse e no nome destas.

Quando a pessoa coletiva é instigadora da atividade material, é a esse título que lhe deve ser imputada a responsabilidade criminal pela prática do crime de associação criminosa dirigido à prática de crimes tributários.

⁸⁷ SILVA, Germano Marques da - Direito Penal Tributário...p. 130

⁸⁸ Ac. do TRL, de 12 de fevereiro de 2004 (Proc. n.º 950/2004-9) e Ac. do TRL, de 8 de junho de 2003 (Proc. n.º 5665/2003-5)

Defende-se que a responsabilidade criminal das pessoas coletivas advém de uma necessidade legislativa igual à necessidade legislativa de criação do artigo 89.º p. e p. no RGIT, de respeito aos princípios da legalidade, de certeza jurídica e da unidade jurídico-penal. Ocorre, também, uma necessidade jurídico-económico-social – de respeito pelo funcionamento do mercado e deveres de lealdade.

É um facto que as atividades económico-tributárias são realizadas, maioritariamente, por empresas, sendo que estas devem comportar-se de forma leal e de acordo com o funcionamento do mercado. Quando estas não se comportam dessa forma, devem ser punidas. O crime organizado que é cometido com a ajuda de uma empresa não é hoje uma exceção, mas sim uma regra (Klaus Tiedemann *apud* LOPES, José António Mouraz; MESQUITA, Paulo Dá; SIMÕES, Euclides Dâmaso – Criminalidade Organizada nos Domínios Económico e Financeiro, p. 44). A empresa comporta-se como uma autêntica estrutura de poder, profissional e organizada, gerando impunidade com enormes efeitos lesivos nas suas vítimas. No mesmo sentido a Convenção das Nações Unidas contra a Criminalidade Organizada Transnacional, que no seu artigo 10.º admite a responsabilidade criminal de grupos criminosos organizados.

O artigo 89.º p. e p. no RGIT e o artigo 299.º p. e p. no CP têm o mesmo sentido do tipo e ao que Germano Marques da Silva se refere como “omissão não propositada do legislador”, entende-se que foi mero lapso pois o tipo do 89.º p. e p. no RGIT está inserido no mesmo espírito legal que o artigo 299.º p. e p. no CP, no qual há responsabilidade penal das pessoas coletivas.

Concluindo, por respeito aos princípios da legalidade e da tipicidade, dever-lhe-ia ser acrescentado legislativamente a responsabilidade penal das pessoas coletivas. Até isto ocorrer, a punibilidade das pessoas coletivas no âmbito da criminalidade tributária quando praticado o crime de associação criminosa pode seguir duas vias. Ou por via do artigo 7.º do RGIT ou por via do artigo 11.º do CP, com recurso ao artigo 299.º p. e p. pelo CP. Sem esta possibilidade de punição, o artigo encontra-se manifestamente insuficiente e viola o princípio de unidade jurídico-penal.

Capítulo 4 – Especificidades

São muito poucas as especialidades do processo penal tributário relativamente ao processo penal comum⁸⁹. Ao elaborar-se o RGIT tomou-se em consideração assegurar, no âmbito do processo penal tributário, as mesmas garantias do processo penal comum.

A Lei n.º 5/2002, de 11 de janeiro sobre a Criminalidade Organizada que estabelece um regime especial de recolha de prova e quebra do segredo, inclui no seu elenco o crime de contrabando e o crime de associação criminosa.

4.1. A Lei n.º 5/2002 de 11 de janeiro e a sua conexão ao artigo 89.º p. e p. no RGIT

Os deveres de sigilo decorrem de comandos legais expressos. O dever de sigilo bancário emerge do artigo 78.º, n.º1 previsto no Regime Geral das Instituições de Crédito e Sociedades Financeiras (RGICSF). O sigilo fiscal decorre dos artigos 64.º e 64.º-A previstos na Lei Geral Tributária (LGT) e do artigo 51.º, n.º3 previsto no Código de Processo Penal Tributário (CPPT).

O Tribunal Constitucional tem-se pronunciado diversas vezes sobre o dever de sigilo. O Acórdão n.º 278/95 considerou que o sigilo bancário pretende salvaguardar os interesses públicos (i.e., na defesa do sistema bancário que assenta numa relação de confiança) e interesses particulares (o direito à intimidade da vida privada)⁹⁰. Em sentido idêntico, o Acórdão n.º 602/2005 reafirmou que o sigilo bancário não é um direito absoluto, podendo ceder perante outros interesses⁹¹. O Acórdão n.º42/2007 admite que não sendo um direito absoluto, este admite restrições, concluindo-se pela não inconstitucionalidade do artigo 2.º,n.º2 da Lei n.º5/2002, de 11 de janeiro⁹². *Mutatis mutandis*, chega-se a conclusão idêntica quanto ao sigilo fiscal.

⁸⁹ SILVA, Germano Marques da - Direito Penal Tributário...p. 149

⁹⁰ Ac. do TC n.º 278/95 (Proc. N.º 510/91)

⁹¹ Ac. do TC n.º 602/2005 (Proc. N.º 514/2005)

⁹² Ac. do TC N.º42/2007 (Proc. N.º 950/2006)

No contexto da associação criminosa é importante referir a Lei n.º5/2002, quanto ao regime de quebra de sigilo bancário e fiscal aprovado na sequência dos instrumentos internacionais a que Portugal aderiu.

Esta Lei pretende agilizar o regime de derrogação do sigilo bancário e fiscal para o tipo de criminalidade organizada económico-financeira. É uma tramitação mais célere que o regime geral do CPP e que dispensa diversos procedimentos.

Tratando-se de sigilo fiscal, as autoridades judiciais e os OPC terão acesso direto às bases de dados da administração fiscal, se munidos do referido despacho fundamentado, artigo 2.º, n.º6 da Lei. Caso se trate de sigilo bancário, as autoridades judiciais e os OPC solicitam a informação à respetiva instituição (artigo 3.º, n.º1), que estará obrigada a prestar os elementos solicitados.

Esta Lei prevê ainda o controlo de contas bancárias como forma de combater a criminalidade organizada (artigo 4.º, n.º1 e 3) – mecanismo de investigação que consiste no acompanhamento dos movimentos registados em certa conta bancária durante um determinado período de tempo.

De acordo com a Lei, estipula-se ainda a suspensão de movimentos das contas bancárias, nos artigos 4.º, n.ºs 4 e 5 – obrigação de tais instituições suspenderem determinadas operações/movimentos quando tal seja necessário para prevenir a prática de crime de branqueamento de capitais.

No termos do artigo 6º desta mesma Lei, admite-se o registo de voz e de imagem, por qualquer meio, sem consentimento do visado, verificados os seguintes pressupostos: i) quando necessário para a “investigação de crimes referidos no artigo 1.º”; ii) mediante “prévia autorização ou ordem do juiz, consoante os casos” e iii) aplicando-se “com as medidas adaptações, as formalidades previstas no artigo 188.º. previsto no CPP”.

O catálogo do artigo 1.º, n.º 1 desta mesma lei refere que os crimes que abrangem são suscetíveis de “gerarem grandes proventos”. Contudo, o crime de associação criminosa, bem como os crimes de organização terrorista e terrorismo no mesmo catálogo previstos, não exigem a suscetibilidade de gerarem lucro.

É opinião desta dissertação que esta Lei abrange não apenas o artigo 299.º p. e p. no CP, mas também o artigo 89.º p. e p. no RGIT. Aliás, não parece que podia ser de outra forma visto o carácter teleológico da Lei, que é o combate à criminalidade organizada e económico-financeira. João Gouveia de Caires afirma, a respeito desta Lei e do conceito de criminalidade altamente organizada que “a criminalidade económica organizada será aquela parte da criminalidade organizada que, pela sua actividade ou fins, se caracteriza pela obtenção de benefícios económicos (...) Determinante é que, pela sua actividade ou fins, se possam verificar as características da criminalidade organizada.”. Acrescenta ainda que “apesar da taxatividade do catálogo, este apresenta-se com *amplitudes diversas*. A analogia com a (correcta) utilização da técnica dos exemplos-padrão não obsta à taxatividade do catálogo”⁹³. Diz o mesmo autor que em relação ao crime de associação criminosa, nomeadamente o artigo 89.º p. e p. no RGIT é exemplo de amplitude maior do catálogo.

No Acórdão de 19 de fevereiro de 2014 do Tribunal da Relação do Porto considerou-se admissível aproveitar conhecimentos provenientes de documentação bancária sigilosa, obtida para a investigação de crime de associação criminosa, com base nos mecanismos previstos desta Lei, para dar suporte à acusação e condenação por crime diverso, de fraude fiscal qualificada⁹⁴.

Sendo o elenco da Lei n.º 5/2002 taxativo, o crime de fraude fiscal qualificada não justifica a dispensa dos termos de sigilo através desta Lei. Pedro Sá Machado analisou este Acórdão e o mérito da sua decisão. É pelas suas orientações que se vai guiar este Capítulo⁹⁵.

No sumário deste Acórdão concluiu-se:

“I- Se os indícios recolhidos suportarem uma acusação pelo crime de associação criminosa, a prova obtida através da quebra de segredo bancário determinado ao abrigo do artigo 2.º, n.º2

⁹³ CAIRES, João Gouveia de – O regime processual especial aplicável ao crime organizado... p. 475-481

⁹⁴ Ac. do TRP de 19 de fevereiro de 2014 do Tribunal da Relação do Porto (Proc. N.º 1048/08.2TAVFR.P4)

⁹⁵ MACHADO, Pedro Sá [et. al] - Sigilo bancário e conhecimentos de vestigação em processo penal: anotação ao acórdão do Tribunal da Relação do Porto de 19 de Fevereiro de 2014. **Revista portuguesa de ciência criminal**. Lisboa, 1991. ISSN 0871-8563. N.º 1: A. 24 (Janeiro-Março 2014), 113-155.

da Lei n.º 5/2002, de 11/1, [que estabelece medidas de combate à criminalidade organizada e económico-financeira] deve valer para todos os demais crimes que estejam em conexão com o crime investigado, nomeadamente aqueles em que se traduz a atividade da associação criminosa (sob a forma de tentativa, coautoria, e/ou cumplicidade), ainda que o crime investigado se não provar.

II- Mesmo que não chegue a haver acusação pelo crime investigado [de associação criminosa], os conhecimentos de investigação devem ser relevantes para a prova dos crimes objeto da atividade prosseguida, sem prejuízo de o arguido poder demonstrar que a invocação da figura da associação criminosa foi usada exclusivamente para permitir o uso de um meio de obtenção de prova que, à partida, se sabia não pode ser utilizado. Nestas condições, isto é, feita tal demonstração, a prova assim obtida deve considerar-se prova proibida, com todas as legais consequências por falta da adequada necessidade do meio usado”.

O arguido recorreu, argumentando que não tendo o Ministério Público deduzido Acusação por crime previsto no catálogo desta Lei (artigos 1.º), a sentença não poderia ter valorado a documentação remetida pelas entidades bancárias, pois isso seria o mesmo que cometer fraude, isto é, utilizando os mecanismos previstos na Lei n.º 5/2002 para investigar ilícitos penais que não admitem a utilização de tais mecanismos. Assim, arguiu que a prova deveria ser nula por proibida, sendo por isso mesmo também nulo o Acórdão que fez uso da mesma (artigo 32.º, n.º 8 previsto na CRP e artigo 118.º, n.º 3 previsto no CPP).

O MP responde que, no seu entender, a prova era legal pois quando proferiu o despacho solicitando os elementos bancários, existiam indícios que apontavam a existência de associação criminosa, previsto no catálogo da Lei.

Neste sentido, considerou o Tribunal que no caso *sub judice*, não foi cometida qualquer nulidade, pois o Ministério Público apenas agiu na legalidade de obtenção de um fim considerado útil.

A questão que se colocava era tão-só a seguinte: “se a suspeita de associação criminosa, que justificou a recolha de provas e pela qual se demonstra atividade delituosa, se não prova em fase de inquérito e não é deduzida acusação quanto a ela, a prova conseguida sobre a atividade criminosa de pessoas que supostamente estavam congregadas em associação deve ou não considerar-se validamente obtida

e portanto se é válida para efeitos de formação da convicção do julgador ou não? A resposta só pode ser a de que é válida essa prova e deve ser livremente valorada”.

Em suma, o que aconteceu é que a prova foi obtida pela suspeita de um crime de catálogo (associação criminosa) que justificava aquele meio de prova mais ágil, quando no final, os arguidos não foram acusados pela prática desse crime que dispensava o sigilo bancário.

Uma coisa é certa: só os crimes constantes do catálogo do artigo 1.º da Lei n.º 5/2002 é que dispensam o sigilo bancário. Daí a questão ter sido saber se a prova obtida era também válida para o crime de fraude fiscal qualificada, crime este que não consta no elenco do catálogo. É que no caso das escutas telefónicas, o seu uso está limitado aos crimes que justificam tal meio de prova (artigo 187.º, n.º7 previsto no CPP). Ao contrário do que aconteceu neste caso, em que foi admissível aproveitar conhecimentos obtidos através de meio de prova a crime que, por si só, não justificava a quebra do sigilo bancário, nos termos que foi dispensada (notar que há sempre a via do artigo 135.º previsto no CPP que podia ter sido utilizada por autorização da autoridade judiciária, o que neste caso não aconteceu).

Poder-se-á, por isso, questionar, se a alegação dos crimes de catálogo da Lei, mormente o da associação criminosa, pode apenas servir para estender meios mais ágeis aos crimes que de outra forma não poderiam justificar tais meios. Assim, chega-se à conclusão que deveriam os indícios do crime de associação criminosa suportar pelo menos uma acusação, mesmo que este não se venha a provar. Entende-se ainda que mesmo que não chegue a existir acusação pelo crime de associação criminosa, os conhecimentos de investigação possam ser relevantes para a prova dos crimes de objeto da atividade prosseguida, sem claro, deixar de ser possível ao arguido demonstrar que a invocação de tal figura foi apenas com o objetivo de usar um meio de obtenção de prova que de outro modo, não poderia ser usado.

No caso da quebra do sigilo bancário e fiscal ocorre uma colisão entre a tarefa de investigar e o respeito pelos direitos, liberdades e garantias da pessoa.

No fundo, esta temática traz à superfície a dialética entre os conhecimentos de investigação e os conhecimentos fortuitos. Neste caso, em que medida é admissível aproveitar os conhecimentos provenientes da documentação bancária sigilosa, obtida para a investigação de um crime de associação criminosa, com base em mecanismos específicos de um regime legal, para dar suporte à acusação e a condenação por crime diverso, de fraude fiscal qualificada, que só por si não justificava a dispensa de sigilo nos termos em que foi dispensada⁹⁶.

Entendeu-se neste Acórdão, que a prova recolhida com base em indícios da prática do crime de associação criminosa deve valer para todos os outros crimes que estejam em conexão com este. A menos que a invocação do crime de associação criminosa tenha sido feita com o único objetivo de obtenção de prova que de outro modo não poderia ser utilizado.

Partir-se-á agora para a análise do sentido e razão de ser da Lei n.º 5/2002, de 11 de janeiro.

O regime legal aplicável ao crime organizado e económico-financeiro aprovado por esta Lei prevê três regimes diferentes de produção de prova – entre os quais, a quebra do sigilo bancário e fiscal. Ao estabelecer um catálogo taxativo de crimes a que se pode reportar e no qual se insere o crime de associação criminosa, isto só significa que estes são crimes de prevenção prioritária e de investigação prioritária. Há pois aqui, como refere Sá Machado, um equilíbrio “entre interesses públicos, em que, de um lado, se considerou a tutela da sociedade e da economia legítima e, do outro lado, o combate a formas mais graves de criminalidade organizada e económico-financeira”⁹⁷.

E se pelo catálogo se demonstra o objetivo claro do legislador em ceder segurança e certeza jurídicas aos crimes que preveem uma agilização de prova, acaba por ser

⁹⁶ MACHADO, Pedro Sá - Sigilo bancário e conhecimentos de investigação em processo penal: anotação ao acórdão do Tribunal da Relação do Porto de 19 de Fevereiro de 2014... p.123

⁹⁷ MACHADO, Pedro Sá - Sigilo bancário e conhecimentos de investigação em processo penal: anotação ao acórdão do Tribunal da Relação do Porto de 19 de Fevereiro de 2014... p.125

contraditório obter e valorar provas sem a cobertura de um crime de catálogo, como ocorreu no caso supra mencionado.

E quanto ao crime de associação criminosa aqui previsto no catálogo, refere-se este apenas ao artigo 299.º p. e p. no CP ou poderá referir-se, também, ao artigo 89.º p. e p. no RGIT? Entende-se que também abarca o artigo 89.º p. e p. no RGIT.

O catálogo é o pressuposto formal para aplicação deste regime especial de derrogação do sigilo bancário.

Importa agora analisar a questão já supra mencionada, quanto aos factos fortuitamente recolhidos que não se reportam ao crime cuja investigação legitimou a sua realização. Refere Costa Andrade (*apud* MACHADO, Paulo Sá – Sigilo bancário e conhecimentos de investigação em processo penal: anotação ao Acórdão do Tribunal da Relação do Porto de 19 de fevereiro de 2014, p. 147 ss.) que o direito alemão defenderia aqui que estes conhecimentos teriam de advir, no mínimo, de um crime previsto no catálogo. No entanto, quanto à associação criminosa, o autor defende que se devam valorar as provas obtidas relativamente a crimes integrados no âmbito da associação criminosa. Assim, Costa Andrade conclui que não se dando como fundamentado o crime de catálogo, cai também por terra a valoração de qualquer prova para o crime de conexão, à exceção portanto, do crime de associação criminosa, que tem sempre por finalidade a prática de outros crimes.

Para concluir este Capítulo:

No Acórdão mencionado do Tribunal da Relação do Porto de 19 de fevereiro de 2014, colocou-se a situação de impossibilidade de acusação por crime de associação criminosa (crime de catálogo), em nome do qual a derrogação do sigilo bancário foi decretada, sobrando apenas a perseguição do crime de fraude fiscal qualificada (crime conexo). O Tribunal *a quem*, decidiu que a suspeita e os indícios do crime de associação criminosa foi decisiva no momento em que se decretou a quebra deste sigilo, pelo que julgou legítima a utilização dos conhecimentos da informação sigilosa.

Costa Andrade defendia que o crime de associação criminosa teria sempre que ser imputado ao arguido, sob pena de se tornar o catálogo, como crime que legitimou a derrogação⁹⁸. Isto é um argumento forte pois impede que o MP utilize suspeitas de crime de catálogo, nomeadamente proveniente do crime de associação criminosa, para investigar crimes pelos quais não poderia agilizar o regime de obtenção de prova.

No entanto, o MP afirmou neste caso existirem fortes indícios de existência do crime de associação criminosa, pelo que o Tribunal argumentou que a prova obtida com fundamento na suspeita deste crime serviu apenas para demonstrar as condutas feitas ao abrigo desta associação e como tal, a recolha de prova com base na suspeita do crime de associação criminosa era válida para provar a atividade criminosa de fraude fiscal qualificada, mesmo não havendo acusação em relação a este crime.

Sá Machado pôs em causa esta decisão, pois o crime de associação criminosa abarca todas as atividades criminosas possíveis “cuja finalidade ou atividade seja dirigida à prática de crimes tributários” (artigo 89.º p. e p. no RGIT). Isto significa que qualquer crime (no caso do 299.º p. e p. no CP “cuja finalidade ou atividade seja dirigida à prática de um ou mais crimes”) e qualquer crime tributário (no caso do 89.º p. e p. no RGIT) possa entrar para a equação⁹⁹. O que significa que ao utilizar o crime de associação criminosa se possa recolher prova, através de um regime especial mais flexível, para investigar criminalmente atividades não inseridas no catálogo da Lei. E isto, na opinião de Sá Machado, pode trazer à superfície abusos por parte do MP, pois assim sempre que invocar o crime de associação criminosa para derrogar o sigilo bancário, pode acusar por qualquer outra atividade criminosa subsumida da análise dos documentos bancários solicitados. Isto levanta problemas, na sua ótica, de garantias constitucionais de

⁹⁸ ANDRADE, Manual da Costa – **Sobre as Proibições de Prova em Processo Penal** – 1ª Ed. Coimbra: Coimbra editora, 2013 (reimpressão). ISBN 978-972-32219-6-1 p. 304 e ss.

⁹⁹ MACHADO, Pedro Sá - Sigilo bancário e conhecimentos de investigação em processo penal: anotação ao acórdão do Tribunal da Relação do Porto de 19 de Fevereiro de 2014... p.152

processo criminal (artigo 32.º, n.º 8 previsto na CRP) e do próprio direito fundamental que é o sigilo bancário.

Não foi esta, contudo, a opinião seguida pelo Tribunal, mas parece ser esta a opinião mais sensata. Até porque se não, qual seria a razão de um catálogo taxativo que conferisse certeza e segurança jurídicas? Aliás, nas próprias palavras de Sá Machado, assumir a posição do Tribunal pode transformar o crime de associação criminosa “em arma de arremesso da justiça penal”¹⁰⁰.

O Tribunal ao afirmar que o arguido pode ainda invocar o uso da figura da associação criminosa como meio para permitir usar o regime especial é colocar no arguido um ónus e um encargo que não deveria ser dele.

Deste modo, não se pode esquecer que a quebra do sigilo bancário será sempre um meio invasivo de obtenção de prova e com este regime, sem necessidade de controlo judicial prévio.

¹⁰⁰ MACHADO, Pedro Sá - Sigilo bancário e conhecimentos de investigação em processo penal: anotação ao acórdão do Tribunal da Relação do Porto de 19 de Fevereiro de 2014... p.154

Capítulo 5 – Associação Criminosa no âmbito da criminalidade tributária

O crime de associação criminosa formado para a prática de crimes tributários é um crime autónomo, diferente e separado dos crimes que venham a ser deliberados, preparados ou executados. Há, aliás, sempre que distinguir o crime de associação criminosa dos crimes que venham a ser cometidos por todos ou alguns dos membros. Entre um e outros haverá concurso de crimes.

Neste Capítulo abordaremos os seguintes tipos legais - os crimes de fraude fiscal, de abuso de confiança fiscal e burla tributária p. e p. nos artigos 103.º-105.º e 87.º do RGIT, respetivamente.

Antes de tudo, convém analisar-se os seguintes quadros retirados do Relatório Anual de Segurança Interna de 2015, elaborado pelo Sistema de Segurança Interna que congrega os registos globais da criminalidade participada e os registos desagregados por tipologias criminais de OPC (Guarda Nacional Republicana, Polícia de Segurança Pública, Polícia Judiciária, Serviço de Estrangeiros e Fronteiras, Polícia Marítima, Autoridade da Segurança Alimentar, Autoridade Tributária e Polícia Judiciária Militar). Neste Relatório procedeu-se à integração dos dados estatísticos dos oito OPC, por referência ao ano 2014.

Relativamente à criminalidade violenta e grave importa analisar o seguinte quadro:

Quadro dos valores registados pelas tipologias que integram a criminalidade violenta e grave					
Crimes violentos e graves	Ano 2016	Ano 2017	Crimes violentos e graves	Ano 2016	Ano 2017
Homicídio voluntário consumado	76	82	Roubo em estabelecimento de ensino	41	39
Ofensa à integridade física voluntária grave	521	584	Roubo em transportes públicos	629	456
Rapto, sequestro e tomada de reféns	296	292	Roubo na via pública - exceto por esticção	6.492	5.848
Violação	335	408	Roubo por esticção	4.311	3.938
Roubo a banco ou outro estabelecimento de crédito	39	23	Outros roubos	323	299
Roubo a farmácias	35	44	Extorsão	481	345
Roubo a ourivesarias	23	19	Pirataria aérea outros crimes contra a segurança da aviação civil	25	45
Roubo a posto de abastecimento de combustível	137	102	Motim, instigação e apologia pública do crime	8	6
Roubo a residência	591	569	<u>Associação criminosa</u>	10	10
Roubo a tesouraria ou estação de correios	16	19	Resistência e coação sobre funcionário	1.888	1.639
Roubo a transportes de valores	30	12	Organizações terroristas e terrorismo nacional	*	4
Roubo de viatura	139	119	Outras organizações terroristas e terrorismo internacional	6	3
Roubo em edifícios comerciais ou industriais	507	398			

* Os valores inferiores a 3 são ocultados respetando o princípio do segredo estatístico

Fonte: RASI, 2017¹⁰¹

Pode-se apreender pelo quadro que quanto à criminalidade violenta e grave, o crime de associação criminosa não é significativamente relevante se comparado com outros tipos legais. No entanto:

Crimes económico financeiros	Inquéritos iniciados	Inquéritos findos			
		Por acusação	Por arquivamento	Por outros motivos	Total
Abuso de poder	606	14	317	184	515
Branqueamento de capitais	206	13	101	98	212
Corrupção	945	33	361	341	735
Participação económica em negócio	131	6	44	44	94
Peculato	539	80	160	217	457
Prevaricação de titulares de cargos públicos	75	5	38	27	70
Recebimento indevido de vantagem	35	2	13	10	25
Tráfico de influência	37	2	15	12	29
Administração danosa em unidade do sector público	30	1	15	12	28
Abuso de confiança fiscal	4.242	1.109	2.728	786	4.623
Fraude Fiscal	861	154	487	244	885
Contrabando	60	5	33	21	59
Abuso de confiança contra a segurança social	1.999	1.132	511	263	1.906
Fraude contra a segurança social	70	6	35	12	53
Desvio na obtenção de subvenção, subsídio ou crédito bonificado	18	2	9	9	20
Fraude na obtenção de subvenção, subsídio ou crédito	113	15	44	37	96
Emissão de cheque sem provisão	491	126	319	72	517
Especulação	276	32	198	14	244
Burlas (excepto burla tributária)	30.014	2.003	20.532	4.637	27.172
Manipulação de mercado (CMVM)	---	1	2	0	3
Averiguações preventivas	13				21

Fonte: RASI, 2017¹⁰²

¹⁰¹ SISTEMA DE SEGURANÇA INTERNA - “Relatório Anual do Sistema de Segurança Interna 2017” 2017. [Consult. 30 de Julho de 2018] Disponível em WWW: < <https://www.portugal.gov.pt/download-ficheiros/ficheiro.aspx?v=9f0d7743-7d45-40f3-8cf2-e448600f3af6> >

¹⁰² SISTEMA DE SEGURANÇA INTERNA - “Relatório Anual do Sistema de Segurança Interna 2017” 2017. [Consult. 30 de julho de 2018] Disponível em WWW:< <https://www.portugal.gov.pt/download-ficheiros/ficheiro.aspx?v=9f0d7743-7d45-40f3-8cf2-e448600f3af6> >

Quanto à criminalidade económico-financeira, pode-se concluir rapidamente pela análise do quadro que os crimes de abuso de confiança fiscal e de fraude fiscal (mas mormente o primeiro) têm um grande peso neste tipo de criminalidade.

A visão bipartida das infrações criminais fiscais seguidas no RGIT teve a sua origem no direito penal fiscal anterior, no RJFNA, que também tipificava a fraude fiscal e o abuso de confiança fiscal. A transição destes dois crimes para o RGIT levou à criação de um novo tipo legal - a fraude qualificada - e a objetivação do crime de abuso de confiança, deixando-se neste último caso, cair a referência à apropriação total ou parcial das quantias deduzidas, consistindo agora apenas na “mera não entrega à administração fiscal”, excluindo qualquer tipo de *animus*.

De acordo com Susana Aires de Sousa, “o objeto de tutela das normas penais fiscais pretende-se capaz de servir como padrão crítico das normas constituídas e a constituir e como critério legitimador da criminalização; algo trans-sistemático relativamente à incriminação fiscal mas politicamente orientado e reconhecido pelo sistema social como condição essencial. Note-se que o bem jurídico-penal não se confunde com a *ratio essendi* da norma incriminadora, tal como aquelas condições essenciais para a realização humana em sociedade se não confundem com a razão de ser da sua essencialidade (...) O bem jurídico-penal protegido pelos crimes fiscais coincide, assim, a nosso ver, com a obtenção das receitas fiscais”¹⁰³.

5.1. A fraude fiscal

O tipo legal de fraude fiscal está tipificado nos artigos 103.º e 104.º do RGIT. O bem jurídico aqui tutelado é o património tributário do Estado. Contudo, o objeto de ação são os deveres de colaboração leal, de informação e de verdade dos cidadãos perante o sistema fiscal. A razão de ser do crime de fraude fiscal

¹⁰³ SOUSA – Susana Aires de Sousa - **Os crimes fiscais: análise dogmática e reflexão sobre a legitimidade do discurso criminalizador**. Coimbra: Coimbra Editora, 2006. - 340 p. ISBN 972-32-1432-6 p. 289 e ss.

consubstancia-se na violação destes deveres de colaboração, podendo causar lesão ao património do Estado pela diminuição das receitas tributárias¹⁰⁴.

Para uma melhor compreensão do crime de fraude fiscal, convém distinguir este tipo legal de ilícito do planeamento fiscal e evasão fiscal.

O planeamento fiscal é permitido pelo sistema fiscal na sua globalidade. Os agentes económicos podem fazer o que se chama de “gestão fiscal”, de modo a pagar menos de impostos. Tudo isto dentro das balizas legais, como por exemplo, os benefícios fiscais ou as exclusões tributárias.

A evasão fiscal visa a diminuição dos tributos a pagar, com recurso a atos ou contratos anormais, aproveitando-se das lacunas e brechas da lei. A evasão fiscal serve-se da letra da lei e do princípio constitucional da tipicidade tributária (103.º, n.º2 CRP) para chegar a fins não preconizados pelo legislador. Embora ainda dentro dos trâmites legais, esta forma de economia fiscal já entra no planeamento abusivo. Daí que a Administração Tributária tenha vindo a criar medidas de anti abuso (artigo 38.º consagrado na LGT, no qual no seu n.º1 prevê que “a ineficácia dos negócios jurídicos não obsta à tributação, no momento em que esta deva legalmente ocorrer, caso já se tenham produzido os efeitos económicos pretendidos pelas partes”).

Por fim, a fraude fiscal caracteriza-se como uma modalidade que rege a ilicitude e o dolo, com o objetivo de reduzir o pagamento de impostos. Esta conduta pode ser conduzida através de simulação fiscal, falsificação dos elementos contabilísticos e economia clandestina. Pode este crime de fraude fiscal ter como auxílio estruturas organizadas e complexas que se consagram como associações criminosas. Assim, o seu tipo legal está regulado nos artigos 103.º e 104.º do RGIT. Esta forma de

¹⁰⁴ Mais sobre o tema de fraude fiscal: LEITÃO, Luís Manuel Teles de Menezes – **Estudos de Direito Fiscal**. Coimbra: Almedina, 1999. - 220 p. ISBN 972-40-1258-1 p.12 e ss.

SOUSA, Luís Milagres e - **As fraudes tributárias e o crime tributário continuado**. Coimbra: Almedina, 2010. 116 p.. ISBN 978-972-40-3670-0

LACERDA, Hugo; Teixeira, Glória - **O crime de fraude fiscal: estudo e reflexão**. Porto: Almeida & Leitão, 2009. 87 p.. ISBN 978-972-749-196-4

evasão será sempre ilícita, pois será sempre contrária à lei. Existe aqui uma infração das normas tributárias.

De acordo com o artigo 103.º p. e p. no RGIT:

“1 - Constituem fraude fiscal, punível com pena de prisão até três anos ou multa até 360 dias, as condutas ilegítimas tipificadas no presente artigo que visem a não liquidação, entrega ou pagamento da prestação tributária ou a obtenção indevida de benefícios fiscais, reembolsos ou outras vantagens patrimoniais suscetíveis de causarem diminuição das receitas tributárias. A fraude fiscal pode ter lugar por:

a) Ocultação ou alteração de factos ou valores que devam constar dos livros de contabilidade ou escrituração, ou das declarações apresentadas ou prestadas a fim de que a administração fiscal especificamente fiscalize, determine, avalie ou controle a matéria coletável;

b) Ocultação de factos ou valores não declarados e que devam ser revelados à administração tributária;

c) Celebração de negócio simulado, quer quanto ao valor, quer quanto à natureza, quer por interposição, omissão ou substituição de pessoas.

2 - Os factos previstos nos números anteriores não são puníveis se a vantagem patrimonial ilegítima for inferior a (euro) 15000.

3 - Para efeitos do disposto nos números anteriores, os valores a considerar são os que, nos termos da legislação aplicável, devam constar de cada declaração a apresentar à administração tributária.”

O tipo objetivo está descrito no n.º1, alíneas a), b) e c). O dolo pode revestir qualquer modalidade, bastando por isso que as condutas sejam suscetíveis de implicar diminuição das receitas tributárias, não sendo necessária a intenção de causar essa diminuição. O facto constitutivo deve visar a não liquidação, entrega ou pagamento da prestação tributária ou a obtenção indevida de benefícios fiscais, reembolsos ou outras vantagens patrimoniais, em qualquer dos casos suscetíveis de causarem diminuição das receitas tributárias.

É um crime de perigo e de mera atividade – isto é – não é necessária a redução das receitas. Este crime consuma-se quando se esgota o prazo para apresentação da declaração fiscal. Admite todas as formas de participação e admite a

associação criminosa, pela qual é muitas vezes perpetuado (neste sentido e como exemplos: Acórdão do Tribunal da Relação do Porto, de 5 de maio de 2010¹⁰⁵, Acórdão do Supremo Tribunal de Justiça, de 29 de abril de 2015¹⁰⁶, Acórdão do Supremo Tribunal de Justiça, de 5 de novembro de 1997¹⁰⁷).

O tipo legal obriga a que o infrator tenha uma vantagem patrimonial igual ou superior a 15.000 euros. Abaixo deste montante pode-se ser punido a título de contraordenação (artigo 119.º, n.º 1 p. e p. no RGIT).

É importante analisar a fraude fiscal no contexto da simulação do valor nas transmissões onerosas de bens imóveis e das faturas falsas. Começemos pelo primeiro.

No caso das simulações de preço das transmissões onerosas de bens imóveis, as diferenças entre os valores declarados e os valores de facto praticados podem levar ao aumento da economia paralela, potenciando ainda fenómenos de criminalidade organizada, como a corrupção, tráfico de influências e branqueamento de capitais.

A celebração de negócio simulado encontra-se prevista no respetivo artigo 103.º, n.º1 da al. c) do RGIT como modalidade de fraude fiscal. Caso ocorra a simulação de A contratar com B a venda de um imóvel por um preço X, mas declarar o preço de Y, inferior a X, isto pode resultar em vantagens económicas para ambas as partes. Assim, o artigo 39.º da LGT, também é uma medida de anti abuso e estatui que “em caso de simulação de negócio jurídico, a tributação recai sobre o negócio jurídico real e não sobre o negócio jurídico simulado”.

Este ato negocial do contrato de compra e venda tem consequências a nível de incidência tributária no Imposto Municipal sobre as Transmissões Onerosas (IMT), no Imposto sobre o Rendimento (IRS e IRC) e no Imposto de Selo (IS)¹⁰⁸.

¹⁰⁵ Acórdão do TRP, de 5 de maio de 2010 (Proc. n.º 11/01.9TELSB.P1)

¹⁰⁶ Acórdão do STJ, de 29 de abril de 2015 (Proc. n.º 20/02.0IDBRG-X.G1-A.S1)

¹⁰⁷ Acórdão do STJ, de 5 de novembro de 1997 (Proc. n.º 97P549)

¹⁰⁸ MARQUES, Paulo - *Infrações Tributárias...* p.119-120

Relativamente aos elementos do tipo legal que preenchem o crime no caso de simulação é importante averiguar se houve existência ou não de acordo prévio ou tácito e quem executou os factos e tomou parte direta na respetiva execução.

E quanto à intervenção dos adquirentes no processo de inquérito por crime fiscal? Deve o adquirente a nível do IMT e IS ser constituído arguido, ou ser considerado apenas testemunha?

De acordo com Paulo Marques, ao adquirente falta-lhe domínio do facto da consumação do crime¹⁰⁹. O adquirente não conhece, na generalidade das situações, a situação tributária do alienante. Devido ao sigilo fiscal, este não pode ter sequer acesso à declaração anual de rendimentos do alienante.

Um dos princípios basilares do Direito Penal Tributário é, diz o mesmo autor, o princípio da culpa, que veda a responsabilidade meramente objetiva do infrator. Ou seja, para que um facto se constitua tipo legal de ilícito não basta ao agente realizá-lo materialmente, como é necessário que o mesmo seja feito com dolo. Posto isto, considera o adquirente com o estatuto de testemunha. A contrário, Nuno Pombo que afirma que “não pode pretender-se, pelo menos como regra, que as partes, quando entendem celebrar um negócio jurídico simulado, desconhecem outras consequências tributárias para além das que dizem respeito a cada uma delas”¹¹⁰.

O crime de fraude fiscal prevê uma forma agravada no artigo 104.º p. e p. no RGIT. O seu n.º 2 refere-se à utilização de faturas ou documentos equivalentes por operações inexistentes ou por valores diferentes e ainda à intervenção de pessoas ou entidades diversas das da operação subjacente.

“1 - Os factos previstos no artigo anterior são puníveis com prisão de um a cinco anos para as pessoas singulares e multa de 240 a 1200 dias para as pessoas coletivas quando se verificar a acumulação de mais de uma das seguintes circunstâncias:

¹⁰⁹ MARQUES, Paulo - *Infrações Tributárias...* p.122

¹¹⁰ POMBO, Nuno - **A fraude fiscal : a norma incriminadora, a simulação e outras reflexões.** Coimbra, Almedina: 2007. 320 p. ISBN 978-972-40-3093-7 p. 189

a) O agente se tiver conluiado com terceiros que estejam sujeitos a obrigações acessórias para efeitos de fiscalização tributária;

b) O agente for funcionário público e tiver abusado gravemente das suas funções;

c) O agente se tiver socorrido do auxílio do funcionário público com grave abuso das suas funções;

d) O agente falsificar ou viciar, ocultar, destruir, inutilizar ou recusar entregar, exhibir ou apresentar livros, programas ou ficheiros informáticos e quaisquer outros documentos ou elementos probatórios exigidos pela lei tributária;

e) O agente usar os livros ou quaisquer outros elementos referidos no número anterior sabendo-os falsificados ou viciados por terceiro; f) Tiver sido utilizada a interposição de pessoas singulares ou coletivas residentes fora do território português e aí submetidas a um regime fiscal claramente mais favorável;

g) O agente se tiver conluiado com terceiros com os quais esteja em situação de relações especiais.

2 - A mesma pena é aplicável quando:

a) A fraude tiver lugar mediante a utilização de faturas ou documentos equivalentes por operações inexistentes ou por valores diferentes ou ainda com a intervenção de pessoas ou entidades diversas das da operação subjacente; ou

b) A vantagem patrimonial for de valor superior a (euro) 50 000.

3 - Se a vantagem patrimonial for de valor superior a (euro) 200 000, a pena é a de prisão de 2 a 8 anos para as pessoas singulares e a de multa de 480 a 1920 dias para as pessoas coletivas.

4 - Os factos previstos nas alíneas d) e e) do n.º 1 do presente preceito com o fim definido no n.º 1 do artigo 103.º não são puníveis autonomamente, salvo se pena mais grave lhes couber.”

Acontece aqui que o agente, mediante a emissão de faturas falsas, documenta operações económicas inexistentes, valores diferentes ou com intervenção de pessoas ou entidades diversas das da operação subjacente.

O tema das faturas falsas não é de todo inócuo na sua relação com o crime de associação criminosa, pois não raras vezes vem este crime relacionado com a fraude fiscal ou burla tributária utilizando necessariamente o esquema das faturas

falsas, de modo a diminuir os lucros com consequências a nível de IRC ou até mesmo na obtenção ilícita de reembolsos fiscais através do IVA¹¹¹¹¹².

Quanto às diferenças entre fraude fiscal e burla tributária (crime que se analisará no próximo ponto), as diferenças são algo ténues, mas o legislador entendeu fazer cair na burla tributária pressuposto de enriquecimento do agente ou de terceiro e não apenas a receita tributária. Isto é, se o agente utilizar faturas falsas com vista à obtenção de reembolso do IVA, o seu enriquecimento ilegítimo deve-se à prática de um crime de burla tributária e não de fraude fiscal pois não existe aqui imposto devido.

De acordo com Nuno Sá Gomes (*apud* MARQUES, Paulo – *Infrações Tributárias*, p. 126) são três as modalidades de faturas falsas – as faturas falsas *stricto sensu* (conferidas pelo emitente-utilizador a empresas inexistentes); as faturas forjadas (conferidas pelo emitente-utilizador a empresas existentes, mas sem conhecimento destas últimas); e as faturas de favor (emitidas por um terceiro de acordo com o utilizador que as incorpora na sua contabilidade fiscal, existindo pagamento de uma quantia ao emitente ou mediante faturas emitidas gratuitamente).

Dentro deste contexto é importante referir as chamadas fraude “carrossel” no IVA, que em termos gerais assenta “na existência de uma rede de operadores estabelecidos em diversos países comunitários («missing traders») e que, mediante a simulação de um circuito de transações intracomunitárias entre si, conseguem fazer circular as mercadorias sem imposto entre dois ou mais países da União Europeia¹¹³. Não se liquida IVA, mas deduz-se o imposto suportado nas «aquisições de bens», configurando-se através deste *modus operandi* uma situação permanente e ilegítima de crédito de imposto perante o Estado. Em termos práticos, é criada uma rede internacional de empresas («caixas de correio»), sendo

¹¹¹ DIÁRIO DE NOTÍCIAS – “PJ intercepta rede que vende facturas falsas”. 3 de abril de 2009. [Consult. 5 de abril de 2017] Disponível em WWW: <https://www.dn.pt/portugal/interior/pj-intercepta-rede-que-vende-facturas-falsas-1190045.html>>; Exemplo de Acórdãos que abarcam as duas matérias: Acórdão do TRG, de 3 de novembro de 2014 (Proc. n.º 20/02.0IDBRG-X.G1)

¹¹² Sobre o tema de faturas falsas: MONTE, Mário Ferreira - **Da legitimação do direito penal tributário: em particular, os paradigmáticos casos de facturas falsas: reflexões a partir, sobretudo, dos direitos português e espanhol**. Coimbra: Coimbra Editora, 2007. 499 p.. ISBN 978-972-32-1509-0

¹¹³ MARQUES, Paulo - *Infrações Tributárias*... p.129

as mesmas registadas em *offshore* com a finalidade de ocultação da identidade dos seus titulares. Este esquema permite simular um número elevado de operações económicas, emitindo-se declarações fiscais falsas com vista à obtenção de reembolsos indevidos de IVA.”

As chamadas *missing traders* são empresas desprovidas de atividade real, que são formadas com o único objetivo de utilizar este tipo de fraude.

Este fenómeno preocupa a União Europeia, pois desde que foram abertas as fronteiras ao espaço comunitário que o tributo deixou de ser cobrado nas alfândegas e, como tal, de acordo com Amaral Tomaz (*Apud* MARQUES, Paulo – *Infrações Tributárias*, p. 130) estimam-se que as perdas sofridas pelos Estados-Membros em relação à receita definitiva do IVA sejam de 2% a 10%.

Outra modalidade de fraude fiscal através da emissão de faturas falsas realiza-se através da chamada fraude “Son of the Boss” que se constitui em transações de uma empresa com preços inferiores ao mercado (dentro do mesmo grupo de empresas), gerando prejuízos e sendo estes dedutíveis nos impostos sobre os lucros.

Antes de finalizarmos este tipo de ilícito, gostaríamos apenas de notar determinadas conclusões de um estudo realizado no âmbito da *European Judicial Training Network*, intitulado “Facing tax fraud in the European Union – Challenges and perspectives”¹¹⁴¹¹⁵.

De acordo com os Autores desta pesquisa, por cada ano que passa é estimado uma perda de dinheiro público no espaço da União Europeia no valor de 1 trilião de euros. A fraude fiscal é, segundo este mesmo estudo, uma ferramenta valiosa no que diz respeito ao crime organizado e ao financiamento de terrorismo.

¹¹⁴ *European Judicial Training Network* (EJTN) é a principal plataforma de troca de conhecimento judiciário Europeu. Formada em 2000, esta organização engloba assuntos como o Direito Criminal, Civil e Comercial da UE. Mais informação pode ser encontrada através do seguinte endereço eletrónico: <<http://www.ejtn.eu>>.

¹¹⁵ ALLAIN, Camille; FRAUDEAU, Julie; MARTIN, Anne-Gaëlle (2016) – “Facing tax fraud in the European Union – Challenges and perspectives” imp. 2017. [Consult. 8 de fevereiro de 2017] Disponível em WWW: <http://www.ejtn.eu/Documents/THEMIS%202016/Semi%20A/France2_TH_2016_01.pdf>

A fraude fiscal pode ser relativa a impostos diretos sobre o rendimento e a impostos indiretos. É estimado, de acordo com este estudo, que a fraude fiscal em IVA é a mais ligada ao crime organizado, pois conforme os dados da Europol (diz este mesmo estudo), 2% dos grupos criminosos está por detrás de 80% do crime de fraude fiscal em IVA no que diz respeito às trocas entre os Estados-membros.

Refere ainda que há dois tipos de fraude fiscal – a realizada por indivíduos e a realizada por pessoas coletivas – sendo que as segundas são as mais difíceis de detetar, devido à dificuldade em distinguir entre planeamento e evasão fiscal, conceitos já referidos no início deste Capítulo. Isto porque as empresas têm em conta as diferenças das taxas de imposto e da política fiscal entre os Estados-membros. A fraude fiscal é mais facilitada às empresas do que aos indivíduos pois, por exemplo, uma empresa-mãe pode criar empresas-filhas em qualquer território. Aliás, é de relembrar os famosos casos “*Double Irish with a Dutch Sandwich*” relativamente às empresas Google, Amazon e Microsoft¹¹⁶.

A fraude fiscal é no âmbito europeu, o tipo de fraude mais utilizado. Estima-se, segundo esta investigação, que a diferença entre o IVA realmente recebido pelo Estado e o IVA que deveria este receber é no valor de 168 biliões de euros (em 2013) no espaço comunitário. O IVA representa 20% da receita tributária dos Estados-membros e 12% do Orçamento da União Europeia.

Em sede de IVA, como já referido, são dois os esquemas que os contribuintes podem utilizar – a fraude “carrossel” ou a fraude fiscal simples em IVA. O primeiro tipo é feito a partir de três firmas fraudulentas, duas delas localizadas na Europa. A empresa A (localizada em Portugal, por exemplo) compra bens ou serviços à empresa B (localizada em Itália), sem pagamento de IVA pois é uma venda intracomunitária. A vai vender este tipo de bens ou serviços à empresa C, localizada fora de um Estado do espaço comunitário. A tem por isso que pagar

¹¹⁶ Este mecanismo serve como planeamento fiscal para diminuir a carga fiscal de certas empresas, usando uma combinação de empresas subsidiárias (irlandesas e holandesas). O que aqui ocorre é, no fundo, enviar lucros através da empresa irlandesa para a empresa holandesa e desta para uma segunda empresa irlandesa com sede num paraíso fiscal. Esta técnica (legal, ainda que levada de forma ofensiva pelo público) permite reduzir o imposto a pagar em sede de IRC.

IVA à administração tributária portuguesa, num período de três meses (declaração periódica de IVA trimestral). É neste espaço de três meses que a empresa A desaparece e esta “roda” do “carrossel” desaparece – *missing trader* como já supra mencionado. Para o resto das empresas, o seu objetivo é estar sempre a transformar este “carrossel” dentro deste espaço de tempo, antes de qualquer incidência sobre o IVA. Para tal, a firma B venderá esses mesmos bens e serviços à empresa C, até que estes bens e serviços saiam do circuito¹¹⁷.

O relatório do Tribunal de Contas Europeu intitulado de “Tackling intra-Community VAT fraud: More action needed” (*Apud* ALLAIN, Camille; FRAUDEAU, Julie; MARTIN, Anne-Gaëlle – Facing tax fraud in the European Union – Challenges and perspectives, p. 17) revelou algumas falhas na forma de combater o crime de fraude fiscal em IVA no espaço europeu, relativamente aos mecanismos europeus criados. Foram várias as conclusões a que este relatório chegou. A primeira delas, no que diz respeito à troca de informação fiscal eletrónica, conclui que embora seja uma ferramenta útil, nem sempre é utilizada com a maior brevidade necessária. Quanto aos controlos multilaterais entre os Estados-membros, o relatório afirma a este respeito que este mecanismo não está a ser usado na máxima da sua potencialidade e o seu uso tem sido cada vez menos utilizado, pois tal como no mecanismo mencionado anteriormente, sofre de um atraso na entrega da informação. O relatório criticou ainda a forma como o Eurofisc funciona. Afirma que os programas de *software* são arcaicos e que as análises feitas por cada Estado-membro não seguem um critério uniforme. Concluiu ainda que a OLAF não tem acesso aos dados do *Eurofisc*¹¹⁸.

Finalmente, concluiu o relatório que é necessária uma maior cooperação administrativa e judicial entre as autoridades nacionais e internacionais e que a fraude fiscal em IVA deveria começar a ser uma das prioridades no que diz respeito à prossecução criminal europeia. Contudo, sendo os impostos um tema de

¹¹⁷ Mais sobre o tema: TOMA, Giangaspere Donato - **La frode carosello nell'IVA: parte seconda: risvolti tributari I**. Padova: CEDAM, 2010.

¹¹⁸ Sobre a cooperação europeia: **European cooperation between tax, customs and judicial authorities: the Netherlands, England and Wales, France and Germany**. The Hague: Kluwer Law International, 2002. (European monographs). ISBN 90-411-1747-4

soberania nacional há quem ainda considera que não deva ser considerado assunto fulcral das instituições da UE.

Por último, não faltam notícias nacionais sobre este tipo de crime. Como exemplo, uma notícia do Público de 29 de junho de 2016, na qual se revela que a Autoridade Tributária e Aduaneira desmantelou uma rede de fraude ao IVA na venda de telemóveis, no qual resultou um prejuízo para o Estado de dez milhões de euros. Neste caso foi também um esquema de “carrossel”, no qual a articulação de várias empresas, a partir de vários países, permitiu o não pagamento de IVA e ainda o seu reembolso indevido. Neste caso, foram constituídos 42 arguidos: 20 indivíduos e 22 sociedades. Em causa estavam os crimes de associação criminosa, fraude e fraude qualificada com eventual branqueamento de capitais. Também aqui ocorreu aproveitamento da mecânica do IVA intracomunitário, permitindo vantagens patrimoniais ilegítimas, através da dedução do IVA e do pedido de reembolso¹¹⁹.

Recentemente e não raramente, a OLAF investigou uma associação criminosa que era responsável pelo crime de fraude fiscal no IVA. Neste caso específico, o crime teve impacto em diversos Estados-Membros da União Europeia e custou 60 milhões de euros ao espaço comunitário¹²⁰.

5.2. Abuso de confiança fiscal

Passaremos então agora à análise do crime de abuso de confiança fiscal regulado no artigo 105.º do RGIT.

“1 - Quem não entregar à administração tributária, total ou parcialmente, prestação tributária de valor superior a (euro) 7500, deduzida nos termos da lei e que estava legalmente obrigado a entregar é punido com pena de prisão até três anos ou multa até 360 dias.

¹¹⁹ PÚBLICO e LUSA - “Fisco desmantela rede de fraude ao IVA na venda de telemóveis”. Publico.pt. 2016. imp. 2017 [Consult 6 de fevereiro de 2017] Disponível em WWW: <<http://www.publico.pt/2016/06/29/economia/noticia/fisco-desmantela-rede-de-fraude-ao-iva-atraves-da-comercializacao-de-telemoveis-1736706>>

¹²⁰ OLAF DAILY PRESS REVIEW – “Tax-fraud crime group busted in EU-wide operation”. [Consult. 20 de abril de 2018]

2 - Para os efeitos do disposto no número anterior, considera-se também prestação tributária a que foi deduzida por conta daquela, bem como aquela que, tendo sido recebida, haja obrigação legal de a liquidar, nos casos em que a lei o preveja.

3 - É aplicável o disposto no número anterior ainda que a prestação deduzida tenha natureza parafiscal e desde que possa ser entregue autonomamente.

4 - Os factos descritos nos números anteriores só são puníveis se:

a) Tiverem decorrido mais de 90 dias sobre o termo do prazo legal de entrega da prestação;

b) A prestação comunicada à administração tributária através da correspondente declaração não for paga, acrescida dos juros respetivos e do valor da coima aplicável, no prazo de 30 dias após notificação para o efeito.

5 - Nos casos previstos nos números anteriores, quando a entrega não efetuada for superior a (euro) 50 000, a pena é a de prisão de um a cinco anos e de multa de 240 a 1200 dias para as pessoas coletivas.

6 - (Revogado pelo artigo 115.º da Lei 64-A/2008, de 31 de Dezembro)

7 - Para efeitos do disposto nos números anteriores, os valores a considerar são os que, nos termos da legislação aplicável, devam constar de cada declaração a apresentar à administração tributária.”

O abuso de confiança fiscal é, segundo as estatísticas da justiça, o crime tributário mais frequente¹²¹.

O bem jurídico aqui protegido é o normal funcionamento do sistema fiscal e os interesses que este visa satisfazer. Existe uma violação de uma relação fiduciária pré-existente – violação do dever da relação de confiança. É uma especificidade relativamente ao crime de abuso de confiança comum p. e p. pelo artigo 205.º do CP.

É um crime omissivo e a conduta dá-se por consumada na data em que termine o prazo para o cumprimento da obrigação fiscal. Neste crime o agente é punido por

¹²¹ SILVA, Germano Marques da - Direito Penal Tributário...p. 241

se apropriar de uma quantia que pertence ao Estado e que por obrigação legal teria de entregar.

Quanto ao artigo 105.º p. e p. no RGIT, este não considera como elemento constitutivo do crime o dolo específico, bastando a não entrega atempada da prestação tributária. Não se exige, por isso, nem a apropriação nem a intenção de obter para si vantagem patrimonial indevida. Face ao exposto no artigo 105.º é ainda considerado necessário a recolha da prova atinente ao recebimento das importâncias liquidadas aos clientes, para o depositário passar a ser infiel depositário.

Trata-se de um crime próprio ou específico e só pode ser agente aquele que estiver legalmente obrigado a entregar a prestação tributária.

5.3. Burla tributária

Passar-se-á agora à análise do crime da burla tributária.

Ante da entrada em vigor do RGIT, a jurisprudência e a doutrina enquadravam os factos descritos no artigo 87.º p. e p. no RGIT na tipologia do crime de fraude fiscal. Neste sentido, Acórdão do Tribunal da Relação do Porto, de 20 de maio de 1998.¹²² Outros autores defendiam a sua inserção no crime de burla comum do artigo 217.º p. e p. no CP.

A burla tributária difere da burla comum. No entanto, tal como ocorre com o crime de associação criminosa, a norma da burla tributária prevista no RGIT pouco difere com a burla comum p. e p. nos termos dos artigos 217.º e 218.º do CP¹²³.

A origem da burla tributária p. e p. pelo RGIT teve o mesmo fundamento da origem do crime de associação criminosa p. e p. pelo mesmo diploma, pois teve como objetivo pôr fim à querela doutrinal e jurisprudencial¹²⁴ sobre se a burla comum

¹²² Acórdão do TRP, de 20 de maio de 1998 (Processo 9810469).

¹²³ MANUEL, Ana Mónica Salvador de – Burla tributária por omissão? Lisboa: Faculdade de Direito da Universidade Católica de Lisboa, 2017 56 f. Tese de Mestrado. p. 9

¹²³ LOPES, José António Mouraz [et.al] – Criminalidade Organizada nos Domínios Económico e Financeiro... p.17

¹²⁴ Acórdão STJ n.º 3/2003, de 7 de maio de 2003 (Proc. n.º 735/1999) – fixador de jurisprudência que confirmou não se verificar concurso real entre o crime de fraude fiscal, p. e p. pelo artigo 23.º daquele

deveria também incorporar comportamentos ilícitos de natureza tributária, ou se estes deveriam ser reconduzidos ao crime de fraude fiscal, entendendo-se que a conduta do agente atingia exclusivamente os interesses do Fisco.

A incorporação do crime da burla tributária no RGIT teve como propósito aproximar este crime à burla comum – que difere da fraude fiscal, no sentido em que a burla tributária (igualmente à burla comum) pretende proteger o prejuízo patrimonial do Estado, enquanto a fraude fiscal defende os deveres de verdade e transparência dos cidadãos perante o sistema fiscal.

No caso da burla tributária, o agente obtém um enriquecimento do seu património à custa do lesado, por meio de artifícios. Esta é a diferença com a fraude fiscal. É que na fraude fiscal não ocorre uma valorização do património do agente, existe sim uma diminuição da quantia de imposto a pagar ao Estado. Na burla tributária tem de haver benefício ilegítimo da parte do sujeito passivo e prejuízo para o Estado. O agente utiliza artifícios para enganar o Estado, sendo por isso necessário a intenção do agente de obter para si ou para terceiro enriquecimento ilegítimo (dolo específico). O facto tem de ser feito por meios astuciosos e que se verifique prejuízo patrimonial. É um crime de dano, doloso, de execução continuado e de resultado. A fraude fiscal é independente da lesão efetiva do património público. No primeiro protege-se o património. No segundo protege-se os deveres de transparência e verdade fiscal.

O crime de burla tributária está pois assim p. e p. no artigo 87.º do RGIT, no Capítulo dos crimes tributários comuns.

“1 - Quem, por meio de falsas declarações, falsificação ou viciação de documento fiscalmente relevante ou outros meios fraudulentos, determinar a administração tributária ou a administração da segurança social a efetuar atribuições patrimoniais das quais resulte enriquecimento do agente ou de terceiro é punido com prisão até três anos ou multa até 360 dias.

RJIFNA, e os crimes de falsificação e de burla, previstos no Código Penal, sempre que estejam em causa apenas interesses fiscais do Estado, mas somente concurso aparente de normas com prevalência das que preveem o crime de natureza fiscal. Ou seja, fixou este Acórdão que a punibilidade destes comportamentos ilícitos de natureza tributária eram subsumíveis à categoria do tipo legal de fraude fiscal.

2 - Se a atribuição patrimonial for de valor elevado, a pena é a de prisão de 1 a 5 anos para as pessoas singulares e a de multa de 240 a 1200 dias para as pessoas coletivas.

3 - Se a atribuição patrimonial for de valor consideravelmente elevado, a pena é a de prisão de dois a oito anos para as pessoas singulares e a de multa de 480 a 1920 dias para as pessoas coletivas.

4 - As falsas declarações, a falsificação ou viciação de documento fiscalmente relevante ou a utilização de outros meios fraudulentos com o fim previsto no n.º 1 não são puníveis autonomamente, salvo se pena mais grave lhes couber.

5 - A tentativa é punível.”

A burla tributária não depende de uma relação efetiva entre o sistema fiscal e o infrator, pois esta relação pode ser astuciosamente criada pelo próprio infrator para enriquecer ilegitimamente.

O crime de burla tributária admite a burla tributária simples (n.º 1), a burla tributária agravada (n.º 2) e a burla tributária especialmente agravada (n.º 3).

No tipo objetivo da burla comum exige-se que o crime comporte “erro ou engano” e este seja perpetrado “astuciosamente”. No crime da burla tributária basta haver “erro ou engano”, afastando-se a exigência da astúcia. Também a burla comum basta-se com a verificação do prejuízo patrimonial do sujeito passivo, ao passo que na burla tributária é também necessário o enriquecimento do agente ou de terceiro.

Quanto ao tipo subjetivo, a burla comum é menos exigente que a burla tributária, pois esta basta-se com o dolo genérico, enquanto a segunda prevê dolo específico com a “intenção de obter para si ou para terceiro enriquecimento ilegítimo”.

Em suma, a burla tributária é um crime autónomo ao crime previsto no CP, comungando, no entanto, algumas características deste. Tem como elementos integradores o dolo específico, a exigência de intenção de enriquecimento ilegítimo e o uso de meio fraudulento numa conduta a induzir o engano. É necessário que haja dano para o erário público¹²⁵.

¹²⁵ Mais jurisprudência sobre a burla tributária – Acórdão do TRP, de 21 de março de 2013 (Proc. n.º

Para finalizar, é datada a 7 de novembro de 2016 uma notícia no Observador, na qual se referia a uma associação criminosa dirigida à prática de burla tributária. Estariam neste esquema envolvidas as seguintes pessoas: uma ex-professora, um ex-médico, um ex-militar e uma ex-bancária, os quais desenvolviam a angariação de clientes, elaboravam relatórios médicos e emitiam atestados médicos fraudulentos com doenças que os beneficiários não padeciam¹²⁶.

Importante realçar que a Lei n.º5/2007 de 31 de agosto enquadrou a fraude fiscal, o abuso de confiança fiscal e a burla tributária entre os crimes de prevenção e investigação prioritária.

127/06.5IDBRG.P1) no qual se conclui que “o crime de burla tributária é um verdadeiro tipo de burla especial, cujo bem jurídico protegido é o património público, que se consuma quando se efetiva a indevida atribuição patrimonial de que vai resultar o enriquecimento ilegítimo do agente.”

¹²⁶ AGÊNCIA LUSA – “Trinta arguidos envolvidos em burla em pensões conhecem esta segunda-feira sentença em Coimbra”. Observador.pt. 2016. imp. 2017 [Consult. 9 de março de 2017] Disponível em WWW: <<http://observador.pt/2016/11/07/trinta-arguidos-envolvidos-em-burla-em-pensoes-conhecem-esta-segunda-feira-sentenca-em-coimbra/>>

Conclusões

Espera-se com esta dissertação que se tenha contribuído para a elucidação de alguns aspetos da criminalidade tributária e do crime de associação criminosa neste âmbito. Chegado aqui, importa recapitular e responder às questões colocadas.

A investigação jurídica desta tese seguiu duas metodologias – jurídico-dogmática na qual se teorizou sobre a interpretação e sistematização do crime de associação criminosa dirigido à prática de crimes tributários, apoiando-se esta investigação na análise de monografias, artigos jurídicos e jurisprudência – e histórico-jurídica, na qual se discorreu sobre o desenvolvimento histórico deste tipo legal, assimilando as necessidades culturais, sociais, económicas e jurídicas que advêm desta regra jurídica.

Esta investigação teve como objetivo analisar a relevância do tipo da associação criminosa no âmbito da criminalidade tributária. Analisar a lei, interpretá-la e criticá-la. Desse modo, no Capítulo 2 teorizou-se sobre a evolução histórica deste instituto jurídico e o porquê do surgimento do crime de associação criminosa dirigido à prática dos crimes tributários. Analisado o bem jurídico, o tipo e interpretado o seu sentido jurídico, coube ao Capítulo 3 problematizar a temática da responsabilidade penal tributária das pessoas coletivas relativamente ao crime do artigo 89.º p. e p. no RGIT. E ainda, no Capítulo 4 especificou-se a relevância do sigilo bancário relativamente a este artigo.

Procurou-se com esta dissertação, aperfeiçoar a lei – nomeadamente no que diz respeito às especificidades do artigo 89.º p. e p. no RGIT – e perceber realmente qual a importância deste instituto jurídico no combate à criminalidade tributária. No Capítulo 5, procurou-se perceber qual a relação deste tipo legal a outros tipos legais do Direito Penal Tributário.

Foi um processo de investigação complexo que visou dar resposta às questões inicialmente colocadas.

Quis-se analisar o porquê o crime de associação criminosa no Regime Geral das Infrações Tributárias – quais as razões à sua existência, a sua evolução histórica e as suas implicações;

Analisou-se qual relação do crime de associação criminosa para a prática de crimes tributários (artigo 89.º p. e p. no RGIT) com o crime de associação criminosa (artigo 299.º p. e p. no CP); Será a figura do RGIT um tipo independente ao artigo 299.º p. e p. no CP? É o artigo suficiente? Quais as suas semelhanças e diferenças?

De que forma o artigo 89.º p. e p. no RGIT pode implicar a responsabilidade penal tributária das pessoas coletivas? E quais as especificidades do Direito Penal Tributário e a sua conexão com o crime de associação criminosa p. e p. no RGIT – caso específico do sigilo bancário – e a relação deste artigo com os crimes de fraude fiscal, de abuso de confiança fiscal e da burla tributária.

O Direito Penal Tributário visa proteger o interesse público do Estado na arrecadação de receitas tributárias e o normal funcionamento da economia. Os crimes tributários recorridos durante esta dissertação põem em causa essa mesma igualdade e equidade tributária.

O RGIT, como muitas vezes mencionado, é o diploma mais importante para a matéria tributária e surgiu para evitar divergências de regime, entre o RJIFNA e o RJIFA, como explicado no Capítulo 2 – 2.1.

O crime de associação criminosa dirigido à prática dos crimes tributários vem inserido neste mesmo diploma como crime tributário comum (artigo 89.º).

Como dissertado no ponto 2.2. o crime de associação criminosa foi introduzido pela primeira vez no nosso país em 1852, no artigo 263.º p. e p. no Código Penal à época, mas a sua proteção era reconduzida para proteger antecipadamente os direitos individuais do cidadão – defesa da propriedade (conceção liberal-individualista).

Contudo, este artigo foi evoluindo e sofrendo transformações, alargando-se em 1886 para toda a associação destinada a cometer crimes, sendo que a sua ênfase passou a ser a “paz político-social”.

O artigo atual do 299.º p. e p. no CP foi introduzido em 1995. O seu tipo legal está inserido nos crimes contra a ordem e tranquilidade pública e o bem jurídico protegido é a paz pública – sendo um bem jurídico autónomo. É um crime de perigo abstrato, o que significa que se intervém previamente, independente dos crimes praticados. O tipo objetivo pressupõe uma fundação, organização ou associação dirigida à prática de crimes, onde o encontro de vontade dos participantes dá origem a uma realidade autónoma e superior às vontades dos membros que compõem esta associação.

A associação criminosa tem de ser estável, de estrutura organizada e composta por uma pluralidade de pessoas (três ou mais membros).

Relativamente ao tipo subjetivo, a associação criminosa tem de envolver dolo e este basta ser eventual. É um crime de perigo abstrato e permanente.

Recorrendo à jurisprudência, foi analisado nesta sede o Acórdão do Tribunal da Relação de Coimbra, de 27 de novembro de 2013¹²⁷ e o Acórdão do Supremo Tribunal de Justiça, de 25 de maio de 2010, que contribuíram para a consolidação do tipo (Capítulo 2.4.)¹²⁸.

Nota-se que desde foi criado o tipo legal da associação criminosa no contexto jurídico-penal português, este foi sofrendo transformações legais até chegar ao que é hoje o artigo 299.º p. e p. no CP.

Porquê, então, o artigo 89.º p. e p. no RGIT?

É que até à data da criação do artigo 89.º p. e p. no RGIT, muito se discutia se os crimes tributários estavam ou não inseridos no tipo legal do 299.º p. e p. no CP. Anteriormente ao artigo 89.º p. e p. no RGIT, não existia nenhuma norma sobre a aplicabilidade do crime de associação criminosa à prática de crimes tributários.

¹²⁷ Ac.do TRC, de 27 de novembro de 2013 (Proc. 274/10.9JALRA-B.C1).

¹²⁸ Ac. do STJ, de 25 de maio de 2010 (Proc. 18/07.2GAAMT.P1.S1)

Recorria-se, por isso, ao artigo 299.º p. e p. no CP, criando com isso uma problemática sobre a sua aplicabilidade.

O teor legal de ambos os tipos é o mesmo, mudando apenas a descrição final. O artigo 89.º refere-se “a prática de crimes tributários” e o artigo 299.º refere-se à prática de crimes em geral.

Quando Figueiredo Dias inicialmente escreveu (1988), antes da criação deste artigo 89.º p. e p. no RGIT, debatia-se a ideia se o direito penal secundário deveria integrar o escopo da associação criminosa do artigo 299.º p. e p. no CP. A ideia geral à época era que o direito penal económico, fiscal e aduaneiro, sendo um direito penal secundário não inserido no Código Penal não deveria estar incluído no âmbito da associação criminosa. Dizia o Autor, que este direito perfilava fora do âmbito do Código Penal e materialmente não era aceite no âmbito do verdadeiro direito penal de justiça.

No entanto, e como se constata no Acórdão do Supremo Tribunal de Justiça, de 25 de maio de 2010¹²⁹, Figueiredo Dias que inicialmente defendia que o crime de associação criminosa não abrangia as infrações de direito penal secundário, passa a reconhecer que grande parte do direito penal económico tem ressonância ética profunda para integrar o escopo desta associação.

A necessidade de criação do artigo 89.º p. e p. no RGIT está relacionada ao aumento da prática de crimes fiscais e de branqueamento de capitais. O aumento do crime organizado neste contexto jurídico abriu portas para pôr fim à querela doutrinal.

O artigo 89.º p. e p. no RGIT resulta assim de uma necessidade legislativa, tendo em conta os princípios de legalidade, da tipicidade e da certeza jurídica e pondo fim à discussão doutrinal que existia na altura. Resulta ainda de uma necessidade económico-social – para que o combate a este tipo de criminalidade tributária fosse eficaz e justo.

¹²⁹ Ac. do STJ, de 25 de maio de 2010 (Proc. 18/07.2GAAMT.P1.S1)

A única diferença do artigo 89.º p. e p. no RGIT é que o fim prosseguido é tão-somente a prática de crimes tributários; pelo que o fim prosseguido pelo artigo 299.º p. e p. no CP é a prática de crimes em geral. O tipo objetivo e subjetivo é o mesmo e o regime a aplicar ao artigo 89.º p. e p. no RGIT deverá ser o mesmo que se aplica ao artigo 299.º p. e p. no CP (Capítulo 2.5.).

De acordo com Germano Marques da Silva (Capítulo 2.5.), o crime de associação criminosa do artigo 89.º p. e p. no RGIT está apenas em concurso aparente com o artigo 299.º p. e p. no CP¹³⁰, sendo que Isabel Marques da Silva afirma que não há obstáculo à aplicação do Código Penal aos crimes tributários já que este lhes é aplicável a título subsidiário. A contrário, o Tribunal da Relação de Guimarães, de 17 de março de 2003 referido também neste Capítulo afirma que o regime aplicável ao artigo 299.º p. e p. no CP não é mesmo do artigo 89.º p. e p. no RGIT, sendo que para este Acórdão o valor axiológico de um e outro são diferentes.

Contudo, a opinião aqui discorrida é que o tipo e o regime aplicável é o mesmo, sendo que as implicações que o artigo 299.º p. e p. no CP acarreta consigo, também o artigo 89.º p. e p. no RGIT acarreta. Aliás, parece que os crimes tributários sempre estiveram inseridos no artigo 299.º p. e p. no CP, embora houvesse quem recusasse essa via. O tipo é o mesmo e a finalidade é a mesma. Nem outra opção podia ser, tendo em conta o peso que os crimes tributários têm hoje em sede de Direito Penal.

Relativamente à implicação da responsabilidade penal tributária das pessoas coletivas pelo artigo 89.º p. e p. no RGIT (Capítulo 3), segundo Germano Marques da Silva, o artigo 89.º p. e p. no RGIT não implica a responsabilidade penal dos entes coletivos, pois neste artigo não está mencionado a sua punibilidade¹³¹.

Mas se o próprio autor afirma que entre os dois artigos existe apenas concurso aparente, não deveria o regime a aplicar ser o mesmo? Pois se os artigos 299.º e 89.º são *in factum*, o mesmo tipo legal? *Mutatis mutandis*, não deveria o regime da

¹³⁰ SILVA, Germano Marques da - Direito Penal Tributário...p. 107

¹³¹ SILVA, Germano Marques da - Direito Penal Tributário...p. 107

responsabilidade das pessoas coletivas p. e p. no Código Penal, aplicar-se ao artigo 89.º p. e p. no RGIT?

A responsabilidade criminal das pessoas coletivas é um modo de reação às novas formas de criminalidade e serve para garantir o normal funcionamento do mundo real das entidades coletivas. A responsabilidade é criminal porque há imputação de um facto criminoso, com vista a assegurar a tutela efetiva de um bem jurídico-penal violado.

Muito se teorizou na doutrina sobre a responsabilidade penal dos entes coletivos, sendo os principais argumentos a incapacidade de ação e a incapacidade de culpa, como já estudado no Capítulo 3.

As empresas podem ser criadas para a prática de infrações criminosas e dissimular a proveniência ilícita e a introdução dos lucros no mercado financeiro legal. A pessoa coletiva é uma forma organizacional e de influência que possibilita a prática das infrações. Deixar estas impunes, seria abandonar a ideia que a punição deve anular os proveitos resultantes das práticas destas infrações.

No âmbito da criminalidade tributária, existe hoje uma maior necessidade de responsabilizar estes entes, até porque estes crimes podem ser cometidos de forma organizada e complexa, através de estruturas coletivas. Responsabilizar criminalmente os entes coletivos que estiveram envolvidos neste tipo de crime é uma forma de combater o crime organizado no contexto jurídico-penal-tributário (Capítulo 3).

O artigo 7.º previsto no RGIT estabelece a responsabilidade penal tributária das pessoas coletivas:

“1 - As pessoas coletivas, sociedades, ainda que irregularmente constituídas, e outras entidades fiscalmente equiparadas são responsáveis pelas infrações previstas na presente lei quando cometidas pelos seus órgãos ou representantes, em seu nome e no interesse coletivo.”

Esta responsabilidade advém duma responsabilidade dos órgãos ou representantes destes entes, que atuaram em nome ou interesse da pessoa coletiva. Como até referido nesta dissertação, este interesse não tem necessariamente de se resumir a

proveitos económicos, pode muito bem ser a filosofia de atuação jurídica para que esse ente tenha sido criado.

Qual será então a resposta a dar sobre o artigo 89.º p. e p. no RGIT e a responsabilidade penal tributária das pessoas coletivas?

Como já foi dissertado em Capítulo já referido, a ideia da culpa das pessoas coletivas é a resposta que a lei dá ao atribuir direitos e deveres a estas. Ao atribuir tais direitos e deveres, pressupõe-se que estas entidades tenham uma vontade – ainda que manifestada pelos seus representantes. A culpa das pessoas coletivas assenta na culpa dos seus órgãos ou representantes, mas não se confunde com estes – porque esta culpa advém da prossecução de interesses próprios da pessoa coletiva.

A responsabilidade penal tributária das pessoas coletivas advém de uma necessidade legislativa de punir quem se aproveita de estruturas organizadas para cometer crimes tributários em nome destas; e de uma necessidade jurídico-económica, de respeito ao livre e bom funcionamento de mercado.

Germano Marques da Silva, como já citado, entende que ao crime de associação criminosa do artigo 89.º p. e p. no RGIT não lhe pode ser imputado o regime de responsabilidade penal das pessoas coletivas, por nele não estar prevista a pena aplicável a estas (Capítulo 3). Diz que esta omissão não é ao acaso e que foi propósito do legislador.

A questão é: e então a já discutida relação do artigo 89.º p. e p. no RGIT com o artigo 299.º p. e p. no CP?

É que por força do disposto do artigo 11.º previsto no CP as pessoas coletivas podem ser responsabilizadas penalmente pelo crime de associação criminosa do artigo 299.º do mesmo diploma. Este artigo 11.º, à semelhança do artigo 7.º previsto no RGIT, estabelece que os crimes tenham sido cometidos em nome ou no interesse do ente coletivo.

A jurisprudência dogmatizou sobre a relação entre o artigo 89.º p. e p. no RGIT e o artigo 299.º p. e p. no CP (Capítulo 2.4.). O Acórdão de 5 de maio de 2010 do

Tribunal da Relação do Porto é um desses exemplos (Capítulo 3)¹³². Neste Acórdão teorizou-se sobre a unidade do sistema político-penal, considerando-se que relativamente à associação criminosa, o direito penal fiscal e o direito penal clássico encontram-se num estado de paridade de relevância ética. Refere este Acórdão que o artigo 299.º p. e p. no CP já antes da entrada do RGIT, abarcava a temática dos crimes fiscais, sendo que a concretização do artigo 89.º p. e p. no RGIT teve apenas como mero objetivo acabar com a disputa da doutrina. Sendo assim, não faz sentido que o regime a aplicar seja o mesmo? O tipo é o mesmo. O fundamento axiológico é o mesmo. A sanção deveria pois ser a mesma para as pessoas coletivas que praticam o crime. Não faria isto sentido, quando as estruturas societárias são usadas no cometimento deste tipo de crime?

É que como refere Glória Teixeira, o normativo do RGIT deverá ser enquadrado nos princípios e principais regimes do Código Penal¹³³.

A responsabilidade penal tributária das pessoas coletivas é um meio de combater o crime. E quem comete o crime do artigo 89.º p. e p. no RGIT não deixa de cometer igualmente o crime do artigo 299.º p. e p. no CP, pelo que o mesmo regime se aplica.

A punibilidade deste artigo 89.º p. e p. no RGIT é manifestamente mais elevada do que outras infrações tributárias previstas no mesmo diploma, devido ao carácter gravoso deste tipo. Assim sendo, não faria sentido a punibilidade tributária das pessoas coletivas que estejam diretamente em correspondência com a prática deste crime? Um dos crimes mais severamente punidos pelo RGIT? Em bom rigor e por respeito aos princípios da legalidade e da tipicidade, dever-lhe-ia ser acrescentado legislativamente a responsabilidade penal das pessoas coletivas. Até isto acontecer, há duas vias - a aplicabilidade do artigo 11.º p. e p. no CP através ao recurso do artigo 299.º desse diploma ou então através do artigo 7.º do RGIT. Se isto não acontecer, então o artigo continua gritantemente inapto, insuficiente e incompleto ao combate da criminalidade tributária organizada.

¹³² Ac. de 5 de maio de 2010, do Tribunal da Relação do Porto (Proc. N.º 11/01.9TELSB.P1)

¹³³ TEIXERA, Glória – Manual de Direito Fiscal... p.335

A temática deste tipo de criminalidade é tão importante nos dias de hoje, que foram estas infrações inseridas na 4ª Diretiva relativa à Prevenção da Utilização do Sistema Financeiro para efeitos de Branqueamento de Capitais ou de Financiamento de Terrorismo.

A Lei n.º5/2002 refere-se ao regime de quebra de sigilo bancário e fiscal e prevê uma tramitação mais célere e flexível do que o regime geral p. e p. no CPP. Esta lei agiliza o regime de derrogação perante tipos de criminalidade organizada económico-financeira. Pelos fundamentos dados à resposta da questão anterior (Capítulo 3), serão os mesmos utilizados neste caso. Esta Lei não abrange apenas o artigo 299.º p. e p. no CP, mas também o artigo 89.º p. e p. no RGIT. Aliás, nem outro sentido faria caso fosse o contrário, dado que os crimes tributários e o sigilo bancário e fiscal estão claramente interligados.

Por último, e quanto à relação do crime de associação criminosa do artigo 89.º p. e p. no RGIT quanto aos crimes de fraude fiscal, abuso de confiança fiscal e de burla tributária (Capítulo 5) – o crime de associação criminosa dirigido à prática de crimes tributários é autónomo e diferente, separado dos crimes que venham a ser deliberados, preparados ou executados. Entre uns e outros haverá concurso real de crimes.

O crime de abuso fiscal de confiança fiscal e o crime de fraude fiscal têm um relevo preponderante no que toca à criminalidade económico-financeira (como analisado no Capítulo 5). O crime de fraude fiscal pode ser perpetuado tendo em conta o crime de associação criminosa – o tipo legal implica a não liquidação, entrega ou pagamento da prestação tributária ou a obtenção indevida de benefícios fiscais – suscetível de causar a diminuição das receitas tributárias. Este crime pode ser efetuado a partir da simulação de preço das transmissões onerosas de imóveis, potenciando o aumento da economia paralela e de fenómenos de criminalidade organizada. Recorre-se ainda a outros métodos, como o caso das faturas falsas – perante a emissão de faturas inexistentes, o agente vai documentar operações económicas que na verdade não existiram. Também aqui, como exemplificado

com jurisprudência no Capítulo 5, casos há de associações criminosas que têm por base o tema das faturas falsas.

O tema das faturas falsas pode envolver a criação de pessoas coletivas para esse mesmo efeito (por exemplo, Acórdão de 5 de maio de 2010, do Tribunal da Relação do Porto – conforme analisado no Capítulo 3). Por exemplo, nas chamadas fraudes “carrossel” no IVA, é a existência de uma rede internacional de empresas registadas em *offshore* com a finalidade de ocultar os beneficiários efetivos que permite simular um elevado número de operações económicas, emitindo-se declarações fiscais falsas com objetivo de reembolso indevido de IVA. Mais uma vez aqui, a temática das pessoas coletivas relacionada com os crimes tributários e com o crime de associação criminosa com vista à prática de infrações tributárias (Capítulo 3).

Quanto à burla tributária, analisada a diferença entre esta e a burla comum e a querela doutrinal e jurisprudencial deste tipo legal com a fraude fiscal, percebe-se que o fundamento axiológico e a sua inserção no RGIT tem muito de semelhante à origem do artigo 89.º p. e p. no RGIT.

O artigo 89.º revela-se essencial para a prossecução do crime de associação criminosa dirigida à prática de crimes tributários. A sua criação foi essencial para colmatar a lacuna social e legislativa de respeito aos princípios da legalidade e da tipicidade, pois apenas a existência do artigo 299.º p. e p. no CP levava a sérias dúvidas de aplicação. De acordo com Ana Paula Dourado, a complexidade das normas fiscais resulta na dificuldade de uma correta interpretação destas¹³⁴. No mesmo sentido, Casalta Nabais¹³⁵. Este artigo 89.º p. e p. no RGIT veio acabar com a dualidade de regulamentação legal, tendo em vista o princípio da unidade do sistema jurídico-penal. Claro que ainda há questões a resolver – como a questão da responsabilidade penal das pessoas coletivas relativamente ao artigo 89.º p. e p.

¹³⁴ DOURADO, Ana Paula - **O princípio da legalidade fiscal: tipicidade, conceitos jurídicos indeterminados e margem de livre apreciação**. Coimbra: Almedina, 2007. - 816 p. ISBN 978-972-40-3182-8. P. 577 e ss.

¹³⁵ NABAIS, José Casalta - **O dever fundamental de pagar impostos: contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo**. Coimbra: Almedina, 1998. - 746 p. ISBN 972-40-1115-1 p. 334-336.

no RGIT – que, como já se concluiu, parece essencial para que a legislação esteja totalmente apta e completa à prossecução deste tipo de criminalidade organizada.

Com esta investigação constou-se que a norma incriminadora do artigo 89.º p. e p. no RGIT pouco difere, tanto no tipo objetivo como no tipo subjetivo, da norma incriminadora da associação criminosa p. e p. no Código Penal. Considera-se tal facto normal, visto que a previsão da norma no RGIT foi inspirada na que já existia no Código Penal. A única diferença é que o artigo 299.º p. e p. pelo CP está vocacionado para a “prática de um ou mais crimes”, ao passo que o artigo 89.º p. e p. pelo RGIT direciona-se à “prática de crimes tributários”.

Como já se referiu em Capítulos respetivos, ambos são crimes coletivos que pressupõem um mínimo de três participantes e um processo de formação de vontade coletiva. São crimes de perigo abstrato – o crime consuma-se com a fundação da associação criminosa, independente aos crimes cometidos e em concurso real com estes. Têm três elementos constitutivos - um elemento de finalidade criminosa, um elemento organizativo e um elemento de estabilidade associativa. Um e outro são crimes dolosos que supõem qualquer modalidade de dolo.

O artigo 299.º p. e p. pelo CP, por intermédio do artigo 11.º desse mesmo diploma, pressupõe a responsabilidade penal das pessoas coletivas – enquanto no artigo do RGIT não está descrito tal tipo de responsabilidade penal.

No entanto, é posição desta dissertação que sem essa responsabilidade penal coletiva, o artigo 89.º p. e p. pelo RGIT fica incompleto – pois como já foi esclarecido em Capítulos anteriores a criminalidade tributária também pode ser feita por intermédio de pessoas coletivas e, como tal, é opinião que para que o artigo 89.º esteja completamente apto a combater este tipo de criminalidade tributária organizada, este tem também de pressupor responsabilidade penal das pessoas coletivas.

Foram sugeridas duas vias para que tal possa acontecer. Ou por via da responsabilidade criminal coletiva já constante no artigo 7.º do RGIT, ou então por via do artigo 11.º do CP com recurso do artigo 299.º p. e p. nesse mesmo diploma.

Sendo que o sentido dogmático de ambos os crimes é o mesmo, o regime a aplicar deve também ser o mesmo por respeito ao princípio da unidade do sistema jurídico-penal e o estado de paridade que se encontram hoje em dia o direito penal fiscal e o direito penal clássico. Discorda-se com Germano Marques da Silva, como já referido anteriormente, que esta omissão do regime da responsabilidade penal das pessoas coletivas no artigo 89.º p. e p. pelo RGIT tenha sido propositada. Parece sim que foi um lapso, um esquecimento do legislador que pode levar a não combater eficazmente a criminalidade tributária organizada.

Se o artigo do 299.º p. e p. no CP cabe dentro do elenco dos crimes que podem ser imputados a pessoas coletivas por via do artigo 11.º previsto no CP, não faz sentido que não possa aqui acontecer o mesmo, em relação ao artigo 7.º previsto no RGIT, caso se prove que o crime foi feito no interesse ou no nome da pessoa coletiva?

A punibilidade a que se refere o artigo 89.º p. e p. no RGIT é manifestamente mais elevada do que as outras infrações tributárias, devido ao carácter altamente gravoso e prejudicial deste tipo de ilícito. A pena de prisão, neste caso, pode inclusive ir até a 8 anos, sendo esse até o limite máximo de pena principal aplicável aos crimes tributários, de acordo com o artigo 12.º, n.º1 p. e p. no RGIT.

Como se constatou, é resultado da jurisprudência que o regime do crime de associação criminosa constante do artigo 299.º p. e p. no CP aplica-se tanto a crimes comuns previstos no Código Penal, como a outros crimes de “direito penal secundário”, bastando somente que se apurem os necessários elementos constitutivos do tipo (Acórdão do Tribunal da Relação de Lisboa, de 12 de fevereiro de 2004 e Acórdão do Tribunal da Relação de Lisboa, de 8 de junho de 2003)¹³⁶.

¹³⁶ Ac. do TRL, de 12 de fevereiro de 2004 (Proc. n.º 950/2004-9) e Ac. do TRL, de 8 de junho de 2003 (Proc. n.º 5665/2003-5)

Parece pois, que a responsabilidade criminal das pessoas coletivas tem a razão pragmática de reforçar a prevenção e combate da criminalidade, sobretudo evitar que as pessoas singulares se possam esconder por detrás de estruturas societárias, organizadas e complexas, quando estes atuaram também no interesse e no nome destas.

Já muito se evoluiu no que diz respeito ao combate da criminalidade tributária e o artigo 89.º previsto e punido no RGIT é exemplo disso. A incorporação deste artigo teve como objetivo dar resposta ao problema da associação criminosa dirigido à prática de crimes tributários e pôr fim à discussão doutrinal e jurisprudencial sobre a aplicabilidade deste mesmo tipo legal do Código Penal aos crimes de direito tributário.

Mas falta potencializar o artigo. Não colmatando esta lacuna e não se admitindo que o crime de associação criminosa dirigido à prática de crimes tributários possa também supor a responsabilidade penal das pessoas coletivas é despir o artigo de eficiência na luta contra a criminalidade organizada, desfaza-lo relativamente ao seu semelhante previsto no Código Penal e permitir que os seus agentes se possam esconder atrás de grandes estruturas complexas e empresariais.

ÍNDICE

Agradecimentos.....	v
Lista de abreviaturas:	vi
Resumo:.....	vii
Introdução	1
1.1. Estado de Arte	1
1.2. Metodologia da Investigação Jurídica e Plano de Exposição.....	5
Capítulo 2 - Associação Criminosa direcionada à prática de crimes tributários	9
2.1. A importância do Direito Penal Tributário e o seu enquadramento legal	9
2.2. Evolução Histórica do Tipo Legal da Associação Criminosa	14
2.3. Bem jurídico.....	17
2.4. Análise do tipo legal.....	17
2.5. Surgimento da associação criminosa dirigida à prática dos crimes tributários	22
2.6. Análise do crime de associação criminosa dirigida à prática de crimes tributários em alguns ordenamentos jurídicos	27
2.7. Os conceitos de Criminalidade Organizada e de Branqueamento de Capitais.....	35
2.8. Criminalidade Tributária Organizada.....	44
Capítulo 3 – Problemáticas que decorrem do artigo 89.º p. e p. no RGIT	49
3.1. Responsabilidade penal tributária das pessoas coletivas e associação criminosa dirigida à prática dos crimes tributários	49
Capítulo 4 – Especificidades	74
4.1. A Lei n.º 5/2002 de 11 de janeiro e a sua conexão ao artigo 89.º p. e p. no RGIT	74
Capítulo 5 – Associação Criminosa no âmbito da criminalidade tributária	83
5.1. A fraude fiscal	85
5.2. Abuso de confiança fiscal	95
5.3. Burla tributária	97
Conclusões	101

Bibliografia

- ALBRECHT, Hans-Jörg - Criminalidade organizada na Europa: perspectivas teórica e empírica; org. [da] Associação Sindical dos Funcionários de Investigação Criminal da Polícia Judiciária (ASFIC/PJ), [e do] Instituto de Direito Penal e Ciências Criminais da Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa (IDPCC/FDUL). In **2.º Congresso de investigação criminal**. Coimbra: Almedina, 2010. ISBN 978-972-40-4226-8. p. 73-99
- ALBUQUERQUE, Paulo Pinto de - A responsabilidade criminal das pessoas colectivas ou equiparadas. In **Revista da Ordem dos Advogados**. Lisboa: Ordem dos Advogados Portugueses, 1941. A: 66, n.º 2 (2006), p. 627-651
- **Comentário do Código Penal**. 4ªed. Lisboa: Universidade Católica, 2011, 1712 p. ISBN 978-972-54-0295-5
- ALMEIDA, Carlota Pizarro - Cooperação judiciária europeia e internacional; org. [da] Associação Sindical dos Funcionários de Investigação Criminal da Polícia Judiciária (ASFIC/PJ), [e do] Instituto de Direito Penal e Ciências Criminais da Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa (IDPCC/FDUL). In **2.º Congresso de investigação criminal**. Coimbra: Almedina, 2010. ISBN 978-972-40-4226-8. p. 101-113
- ANDRADE, Manuel da Costa – **Sobre as Proibições de Prova em Processo Penal** – 1ª Ed. Coimbra: Coimbra editora, 2013 (reimpressão). ISBN 978-972-32219-6-1
- ASSUNÇÃO, Filipa Vasconcelos de – A Responsabilidade Penal das Pessoas Coletivas: Em Especial a Problemática da Culpa. Lisboa: Católica Research Centre For The Future of Law. Faculdade de Direito da Universidade Católica de Lisboa, 2013. 117 f. Tese de Mestrado.
- ASSUNÇÃO, Maria Leonor - **Do lugar onde o sol se levanta, um olhar sobre a criminalidade organizada**. Coimbra: Coimbra Editora, 2003. 128 p.
- BANDEIRA, Gonçalo N. C. Sopas de Melo – **“Responsabilidade” Penal Económica e Fiscal dos Entes Colectivos: À volta das Sociedades Comerciais e Sociedades Cívis sob a Forma Comercial**. Coimbra: Grupo Almedina, 2004. ISBN 972-40-2254-4
- BELEZA, Beleza dos – O Crime de Associação de Malfeitores – Interpretação do artigo 263.º do Código Penal (de 1886). **Revista de Legislação e Jurisprudência**. N.º s 2593, 2594 e 2595: A: 1970.
- BRAVO, Jorge dos Reis – **Direito Penal de Entes Colectivos: Ensaio sobre a Punibilidade de Pessoas Colectivas e Entidades Equiparadas**. Coimbra: Coimbra Editora, 2008. ISBN 978-972-32-1642-4
- Critérios de Imputação Jurídico-Penal de Entes Coletivos. (Elementos para uma dogmática alternativa da responsabilidade penal de entes coletivos). **Revista Portuguesa de Ciência Criminal**. Coimbra. N.º2: A. 13 (Abril Junho de 2003)

- BRITO, Teresa Quintela De [et. al.] – Os crimes fiscais na Alemanha e em Portugal: entre semelhanças e diferenças; org. Manuel da Costa Andrade. In **Direito penal: fundamentos dogmáticos e político-criminais: homenagem ao Prof. Peter Hünnerfeld**. Coimbra: Coimbra Editora, 2013. 1430 p. ISBN 978-972-32-2124-4. p. 1209-1258
- ____ Responsabilidade Criminal de Entes Coletivos. Algumas questões em torno da interpretação do artigo 11.º p. e p. no Código Penal. **Revista Portuguesa de Ciência Criminal**. Coimbra. N.º1: A. 20 (Janeiro-Março de 2010)
- CORREIA, Eduardo - **Direito penal económico e europeu: textos doutrinários**. Coimbra: Coimbra Editora, 1998-2009. ISBN 972-32-0837-7
- CORREIA, Eduardo Henriques da Silva; DIAS, Jorge de Figueiredo - **Direito criminal**. Coimbra: Almedina, 1996-1997. 2 vol. (464, 453 p.) ISBN 972-40-0123-7, ISBN 972-40-0124-5
- COSTA, José de Faria - **Temas de direito penal económico**. Coimbra: Coimbra Editora, 2005. 308 p. ISBN 972-32-1348-6
- CRUZ, José Neves; CARDOSO, Carla; LEITE, André Lamas; FARIA, Rita – **Infrações económicas e financeiras: estudos de criminologia e direito**. Coimbra: Coimbra Editora, 2013. 717 p. ISBN 978-972-32-2170-1
- DIAS, Artur Jorge Narciso Ramos – **O Branqueamento de capitais em Portugal e respectiva actuação das entidades reguladoras**. Lisboa: Instituto Superior de Economia e Gestão, 2012. Tese de Mestrado
- DIAS, Augusto Silva – Criminalidade organizada e combate ao lucro ilícito; org. [da] Associação Sindical dos Funcionários de Investigação Criminal da Polícia Judiciária (ASFIC/PJ), [e do] Instituto de Direito Penal e Ciências Criminais da Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa (IDPCC/FDUL). In: **2.º Congresso de investigação criminal** / Coimbra: Almedina, 2010. p. 23-47 ISBN 978-972-40-4226-8
- DIAS, Jorge de Figueiredo – **As «Associações Criminosas» no Código Penal Português de 1982 (Arts. 287.º e 288.º)**. Revista de Legislação e de Jurisprudência N.ºs 3751 a 3760. Coimbra: Coimbra Editora, Limitada, 1988.
- ____ **Comentário conimbricense do Código Penal**. Coimbra: Coimbra Editora, 1999 2001. 3 vol. ISBN 972-32-0854-7
- ____ **Direito penal português: parte geral: as consequências jurídicas do crime**. Lisboa: Aequitas, 1993. 737 p. ISBN 972-9485-17-8
- DÍEZ, Carlos Gómez-Jara - **La culpabilidad penal de la empresa**. Madrid: Marcial Pons, 2005. 365 p. ISBN 84-9768-239-4
- DOURADO, Ana Paula - **O princípio da legalidade fiscal: tipicidade, conceitos jurídicos indeterminados e margem de livre apreciação**. Coimbra: Almedina, 2007. - 816 p. ISBN 978-972-40-3182-8.

- European cooperation between tax, customs and judicial authorities: the Netherlands, England and Wales, France and Germany.** The Hague: Kluwer Law International, 2002. (European monographs). ISBN 90-411-1747-4
- FERREIRA, Manuel Cavaleiro - **Associação criminosa formada para a prática de delitos fiscais: parecer.** Coimbra: Coimbra editora, 1998.
- ____ **Lições de direito penal: parte geral.** Coimbra: Almedina, 2010. ISBN 978-972-40-4205-3
- GODINHO, Jorge Alexandre Fernandes – **Do crime de branqueamento de capitais: introdução e tipicidade.** Coimbra: Almedina, 2001. 279 p. ISBN 972-40-1454-1
- GONÇALVES, Ana Alexandra Silva – O Crime Organizado em Portugal: sua caracterização e ambiguidades. Porto: Faculdade de Direito da Universidade do Porto, 2013. 94 f. Tese de Mestrado.
- GONÇALVES, Rui Miguel Marques – **Fraude Fiscal e Branqueamento de Capitais;** Porto: Almeida & Leitão, 2007. 74 p. ISBN 978-972-749-157-5
- LACERDA, Hugo; Teixeira, Glória - **O crime de fraude fiscal: estudo e reflexão.** Porto: Almeida & Leitão, 2009. 87 p. ISBN 978-972-749-196-4
- LEITÃO, Luís Manuel Teles de Menezes – **Estudos de Direito Fiscal.** Coimbra: Almedina, 1999. - 220 p. ISBN 972-40-1258-1
- LOIS, Luciana [et.al] – A Escolha Legislativa na Responsabilização Penal das Pessoas Colectivas; coord. Teresa Pizarro Beleza. In **Comparticipação, pessoas colectivas e responsabilidade: 11 estudos de Direito Penal e Direito de Mera Ordenação Social.** Coimbra: Grupo Almedina, 2015. ISBN 978-972-40-6069-9
- LOPES, José António Mouraz; MESQUITA, Paulo Dá; SIMÕES, Euclides Dâmaso **Criminalidade organizada nos domínios económico e financeiro.** Projecto Apoio ao desenvolvimento dos sistemas judiciais (no âmbito do Programa PIR PALOP II - VIII FED). Instituto Nacional de Administração.- Oeiras: Instituto Nacional de Administração (INA), 2007. 199 p. ISBN 978-972-9222-98-6
- MACHADO, Jónatas Eduardo Mendes; COSTA, Paulo Nogueira da - **Manual de direito fiscal: perspetiva multinível.** Coimbra: Almedina, 2016. - 557 p. ISBN 978-972-40-6465-9
- MACHADO, Pedro Sá [et. al] - Sigilo bancário e conhecimentos de investigação em processo penal: anotação ao acórdão do Tribunal da Relação do Porto de 19 de Fevereiro de 2014. **Revista portuguesa de ciência criminal.** Lisboa, 1991. ISSN 0871-8563. N.º 1: A. 24 (Janeiro-Março 2014)
- MANUEL, Ana Mónica Salvador de – Burla tributária por omissão? Lisboa: Faculdade de Direito da Universidade Católica de Lisboa, 2017. Tese de Mestrado.

- MARQUES, PAULO - **Infrações Tributárias. Investigação Criminal**. 1ª Ed. Lisboa: Ministério das Finanças e da Administração Pública Direção Geral dos Impostos (Centro de Formação), 2007. Vol. I. ISBN 978-972-98736-9-0.
- ____ ***Crime de abuso de confiança fiscal: problemas do actual direito penal tributário***. 2ª Ed. Coimbra: Coimbra Editora, 2012. 249 p. ISBN 978-972-32-2001-8
- MONTE, Mário Ferreira - **Da legitimação do direito penal tributário: em particular, os paradigmáticos casos de facturas falsas: reflexões a partir, sobretudo, dos direitos português e espanhol**. Coimbra: Coimbra Editora, 2007. 499 p. ISBN 978-972-32-1509-0
- NABAIS, José Casalta – **O dever fundamental de pagar impostos: contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo**. Coimbra: Almedina, 1998. 746 p. ISBN 972-40-1115-1
- ____ **Por um Estado Fiscal suportável: estudos de direito fiscal**. Coimbra: Almedina, 2005-2008. 1 Vol. 638 p. ISBN 972-40-2502-0
- PALMA, Maria Fernanda; DIAS, Augusto Silva; MENDES, Paulo de Sousa – **Direito penal económico e financeiro: conferências do curso pós-graduado de aperfeiçoamento**. Coimbra: Coimbra Editora, 2012. 547 p. ISBN 978-972-32-2073-5
- PAIVA, Carlos - **Das infracções fiscais à sua perseguição processual**. Coimbra: Almedina, 2012. 296 p. ISBN 978-972-40-4859-8
- PINTO, Rui Pedro Pereira – **O Crime de Fraude Fiscal, O impacto na receita pública do Estado**. Porto: Instituto Superior de Contabilidade e Administração do Porto. 2013. Tese de Mestrado.
- POMBO, Nuno - **A fraude fiscal: a norma incriminadora, a simulação e outras reflexões**. Coimbra, Almedina: 2007. 320 p. ISBN 978-972-40-3093-7
- QUELOZ – Nicolas – As acções internacionais de luta contra a criminalidade organizada: o caso da Europa. **Revue de Sciene Criminelle et de droit pénal comparé** (Outubro-Dezembro de 1997)
- ROXIN – Claus – Problemas de autoria y participación en la criminalidad organizada. **Revista Penal**. N.º 2 (Julho de 1998)
- SANTOS – Juarez Cirini dos – Crime Organizado. **Revista Brasileira das Ciências Criminais**. N.º 42 (Março de 2003)
- SANTOS, Sandra Elisabete Henriques dos – **Da associação criminosa: a relevância do nº5 aditado pela Lei nº 59/2007, de 04 de Setembro**. Lisboa: Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa, 2014. Tese de Mestrado.
- SILVA, Daniel Tavares da - **Criminalidade organizada económica-financeira: conceitos e regimes fundamentais ONU, Conselho da Europa, União Europeia e Portugal**. Lisboa: Universidade Lusfada Editora, 2015. 138 p. ISBN 978-989-640-186-3

SILVA, Germano Marques da - **Direito Penal Tributário. Sobre as Responsabilidades das Sociedades e dos seus Administradores conexas com o Crime Tributário.** Lisboa: Universidade Católica Editora, 2009 – 356 p. ISBN 978-972-54-0253-5 p.34

____Notas sobre o regime geral das infracções tributárias (Aprovado pela Lei n.º 15/2001, de 5 de Junho). In **Direito e justiça**. Lisboa, t.15 n.2 (2001), p.59-70

SILVA, Isabel Marques da- **O crime de associação criminosa para a prática de infracções fiscais.** Lisboa: Universidade Católica, 2000.

SORIANO, Carolina García - **Asociación ilícita fiscal en la Ley Penal Tributaria.** 1ª ed. Río Cuarto: UniRío Editora, 2014. ISBN 978-987-688-087-9.

SOUSA, Luís Milagres e - **As fraudes tributárias e o crime tributário continuado.** Coimbra : Almedina, 2010. 116 p.. ISBN 978-972-40-3670-0

SOUSA, Susana Aires [et.al] – Os crimes fiscais na Alemanha e em Portugal: entre semelhanças e diferenças; org. Manuel da Costa Andrade. In **Direito penal: fundamentos dogmáticos e político-criminais: homenagem ao Prof. Peter Hünerfeld.** Coimbra: Coimbra Editora, 2013. 1430 p. ISBN 978-972-32-2124-4. p. 1111-1137

TEIXEIRA, Glória – **Manual de Direito Fiscal.** Coimbra: Edições Almedina, 2010 ISBN 978-972-40-6782-7 p.335

TOMA, Giangaspere Donato - **La frode carosello nell'IVA: parte seconda: risvolti tributari I.** Padova: CEDAM, 2010.

TROGANO, António - A investigação da criminalidade tributária organizada : relato de uma experiência; org. [da] Associação Sindical dos Funcionários de Investigação Criminal da Polícia Judiciária (ASFIC/PJ), [e do] Instituto de Direito Penal e Ciências Criminais da Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa (IDPCC/FDUL). In **2.º Congresso de investigação criminal.** Coimbra: Almedina, 2010. ISBN 978-972-40-4226-8. p. 215-260

VASCONCELOS, Ricardo Manuel Costa – Criminalidade Organizada em Portugal: Um estudo exploratório: Universidade do Minho: Instituto de Ciências Sociais. Outubro de 2013. Tese de Mestrado.

WELLS, Celia - **Corporations and criminal responsibility.** 2nd. ed. Oxford: Oxford University Press, 2005. XVII, 198 p. ISBN 0-19-924619-X

Artigos Eletrónicos

ALBUQUERQUE, Paulo Pinto de – “A responsabilidade criminal das pessoas colectivas ou equiparadas”. JULGAR. Revista Jurídica. 2006. imp. 2017 [Consult. 4 de janeiro de 2017] Disponível em WWW: <<http://julgar.pt/wp-content/uploads/2016/05/09-M%C3%A1rio-Pedro-Meireles-Resp-Penal-PessColetivas.pdf>>

- ALLAIN, Camille; FRAUDEAU, Julie; MARTIN, Anne-Gaëlle (2016) – “Facing tax fraud in the European Union – Challenges and perspectives”. Ejtn.eu Documents. imp. 2017. [Consult. 8 de fevereiro de 2017] Disponível em WWW: <http://www.ejtn.eu/Documents/THEMIS%202016/Semi%20A/France2_TH_216_01.pdf>
- ANTUNES, Maria João – “A Constituição Penal – especial incidência em matéria fiscal”. Centro de Estudos Judiciários. 2012. imp. 2016. [Consult. 6 de março de 2017] Disponível em WWW: <http://www.cej.mj.pt/cej/recursos/ebooks/DireitoFiscalPenal/Curso_Especializacao_Direito_Fiscal_Penal.pdf>
- B&P AVVOCATI – “Corte di cassazione- sez. III Penale del 14.10.15 sent. n. 46162”. 2015. imp. 2017 [Consult. 9 de julho de 2017] Disponível em WWW: <<http://www.buttianpartners.com/it/diritto-penale-delleconomia-e-231/2015/12/21/associazione-per-delinquere-transnazionale-finalizzata-alla-commissione-di-reati-tributari-sequestro-preventivo-del-profitto-del-reato-e-responsabilita-amministrativa-degli-enti/>>
- CARVALHO, Patrícia Martins – “Cortixa: Fraude fiscal e crime organizado levam a megaoperação”. Noticiasaominuto.pt – País. 2016. imp. 2017 [Consult. 13 de fevereiro de 2017]. Disponível em WWW: <<https://www.noticiasaominuto.com/pais/683180/cortixa-fraude-fiscal-e-crime-organizado-levam-a-megaoperacao>>
- CENTRO DE ESTUDOS JUDICIÁRIOS - “TOMO I – Criminalidade Económico Financeira: Temas de Teoria Geral do Direito Penal na Criminalidade Económico Financeira”. Cej.mj.pt – Recursos. 2014. imp. 2017 [Consult. 7 de maio de 2017] Disponível em WWW: <http://www.cej.mj.pt/cej/recursos/ebooks/penal/tomo_I_criminalidade_economico_financeira_temas_de_teorias_gerais_do_direito_penal_na_criminalidade_economico_financeira.pdf>
- ____ “TOMO III – Criminalidade Económico-Financeira: A obtenção e a valoração da prova na Criminalidade Económico-Financeira”. Cej.mj.pt – Recursos. 2014. imp. 2017. [Consult. 8 de maio de 2017] Disponível em WWW: <http://www.cej.mj.pt/cej/recursos/ebooks/penal/tomo_III_criminalidade_economico_financeira_a_obtencao_e_a_valoracao_da_prova_na_criminalidade_economico_financeira.pdf>
- DCIAP – “Produção e comercialização de bebidas alcoólicas – associação criminosa - introdução fraudulenta no consumo qualificada – fraude fiscal...” in PGR. 2015. imp. 2017 [Consult. 7 de fevereiro de 2017] Disponível em WWW: <http://dciap.pgr.pt/textos/TextosInq_2015_Index_nuicp_1_11_3aflsb.html>
- FREIBERG, Arie – “Post-adversarial and post-inquisitorial justice: Transcending traditional penological paradigms”. Journals.sagepub.com. imp. 2017 [Consult. 5 de julho de 2017]. Disponível em WWW: <<http://journals.sagepub.com/doi/abs/10.1177/1477370810385434>>

- LEAL, Celso – “Associação Criminosa – Uma Questão de Autoria”. Revista Jurídica Portucalente. Porto: Universidade Portucalense. N.º 18 (2015) imp. 2017 [Consult. 17 de abril de 2017] Disponível em WWW: <<http://revistas.rcaap.pt/juridica/article/download/6953/5750>>
- MEIRELES, Mário Pedro [et. al.] – “A responsabilidade penal das pessoas coletivas ou entidades equiparadas na recente alteração ao código penal ditada pela Lei n.º 59/2007, de 4 de setembro: Algumas notas”. JULGAR. Revista Jurídica. N.º 5 (2008). imp. 2017 [Consult. 5 de março de 2017] Disponível em WWW: <<http://julgar.pt/wp-content/uploads/2016/05/09-M%C3%A1rio-Pedro-Meireles-Resp-Penal-Pess-Coletivas.pdf>>
- MONTERISI, Maurizio; TOMEI, Dario – “Impatti «231» dei reati tributari tra modifiche normative e gestione del rischio fiscale” – Legalitax.pt. imp. 2017 [Consult 25 de janeiro de 2017] Disponível em WWW: <[http://www.legalitax.it/UserFiles/files/rassegna%20stampa/01-2016-231-e-rischio-fiscale-MONTERISI-TOMEI%20\(1\).pdf](http://www.legalitax.it/UserFiles/files/rassegna%20stampa/01-2016-231-e-rischio-fiscale-MONTERISI-TOMEI%20(1).pdf)>
- MORGADO, Maria José – “Fraude Fiscal, Corrupção e Lavagem de Dinheiro”. Expresso.sapo.pt – Opinião. 2011. imp. 2017 [Consult. 3 de janeiro de 2017] Disponível em WWW: <http://expresso.sapo.pt/opiniao/opiniao_maria_jose_morgado/fraude-fiscal-corrupcao-e-lavagem-de-dinheiro=f660548>
- ORDEM DOS ADVOGADOS – “Associação criminosa: Um crime fácil de acusar mas difícil de provar” – Oa.pt. 2010. imp. 2016 [22 de dezembro de 2016]. Disponível em WWW: <http://www.oa.pt/Conteudos/Artigos/detalhe_artigo.aspx?idc=1&idsc=31624&ida=103312>
- ÓRGANO JEFATURA DEL ESTADO - “Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre, del Código Penal” [Consult. 3 de maio de 2017] Disponível em WWW: <http://noticias.juridicas.com/base_datos/Penal/lo10-1995.l2t14.html>
- PEREIRA, Rui Ribeiro - “O Crime Fiscal no Contexto Ibérico: Tópicos para a sua compreensão”. Verbo Jurídico. 2008. imp. 2016 [Consult. 6 de maio de 2016] Disponível em WWW: <http://www.verbojuridico.net/doutrina/administrativo/fiscal_contextoiberico.pdf>
- PINTO, Frederico Lacerda da Costa – “Crimes Tributários – Portugal”. Faculdade de Direito da Universidade Nova de Lisboa”. imp. 2016 [Consult. 5 de maio de 2016] Disponível em WWW: <http://www.fd.unl.pt/docentes_docs/ma/fcp_ma_13038.pdf>
- RAZAK, Adilah Abd - “Understanding Legal Research”. Faculty of Economics and Management. Universiti Putra Malaysia. [Consult. 3 de março de 2017] Disponível em WWW: <<http://docshare01.docshare.tips/files/16641/166412435.pdf>>

RAMIREZ, Nicolás Daniel - “Asociación ilícita tributaria: no era suficiente el art.210 bis del Código Penal?” DerechoPenalOnline.com – Doctrina. imp.2017 [Consult. 3 de março de 2017] Disponível em WWW: <<http://www.derechopenalonline.com/derecho.php?id=41,227,0,0,1,0>>

SISTEMA DE SEGURANÇA INTERNA – “Relatório Anual do Sistema de Segurança Interna 2017” 2017. [Consult. 30 de julho de 2018] Disponível em WWW: <<https://www.portugal.gov.pt/download-ficheiros/ficheiro.aspx?v=9f0d77437d45-40f3-8cf2-e448600f3af6>>

TAVARES, Rui – “Relationship between Money Laundering, Tax Evasion and Tax Havens”. Europarl.europa.eu. 2013. imp. 2017 [Consult. 23 de julho de 2017] Disponível em WWW: <http://www.europarl.europa.eu/meetdocs/2009_2014/documents/crim/dv/tavare_ml/tavares_ml_en.pdf>

VANGESTEL, Rob and MICKLITZ, Hans-W. – “Revitalizing Doctrinal Legal Research in Europe: What About Methodology?” Ssrn.com (2011). EUI Working Paper LAW No. 2011/05. imp. 2017 [Consult. 3 de julho de 2017] Disponível em WWW: <<http://ssrn.com/abstract=1824237>>

VASQUES, Sérgio - **Manual de direito fiscal**. Coimbra: Almedina, 2011. 410 p. ISBN 978-972-40-4643-3

Notícias de Jornais Eletrónicos

AGÊNCIA LUSA – “Trinta arguidos envolvidos em burla em pensões conhecem esta segunda-feira sentença em Coimbra”. Observador.pt. 2016. imp. 2017 [Consult. 9 de março de 2017] Disponível em WWW: <<http://observador.pt/2016/11/07/trinta-arguidos-envolvidos-em-burla-em-pensoes-conhecem-esta-segunda-feira-sentenca-em-coimbra/>>

PÚBLICO e LUSA - “Fisco desmantela rede de fraude ao IVA na venda de telemóveis”. Publico.pt. 2016. imp. 2017 [Consult 6 de fevereiro de 2017] Disponível em WWW: <http://www.publico.pt/2016/06/29/economia/noticia/fisco-desmantela-rede-de-fraude-ao-iva-atraves-da-comercializacao-de-telemoveis-1736706>

DIÁRIO DE NOTÍCIAS – “PJ intercepta rede que vende facturas falsas”. 3 de abril de 2009. [Consult. 5 de abril de 2017] Disponível em WWW: <<https://www.dn.pt/portugal/interior/pj-intercepta-rede-que-vende-facturas-falsas-1190045.html>>

TVI24 – “Fabrico e venda ilegal de bebidas alcoólicas terá lesado o Estado em centenas de milhares de euros”. Tvi24.iol.pt – Sociedade. 2016. imp. 2017 [Consult a 29 de abril de 2017]. Disponível em WWW: <<http://www.tvi24.iol.pt/sociedade/operacao/fabrico-e-venda-ilegal-de-bebidas-alcoolicas-tera-lesado-o-estado-em-centenas-de-milhares-de-euros>>

Legislação Nacional

Código das Sociedades Comerciais (CSC)

Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (CIRC)
 Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado (CIVA)
 Código de Processo Penal (CPP)
 Código de Processo Penal Tributário (CPPT)
 Código Penal (CP)
 Código Penal de 1852, 1886
 Constituição da República Portuguesa (CRP)
 Regime Geral das Infrações Tributárias (RGIT)
 Regime Geral das Instituições de Crédito e Sociedades Financeiras (RGICSF)
 Regime Jurídico das Infrações Fiscais Aduaneiras (RJIFA)
 Regime Jurídico das Infrações Fiscais Não Aduaneiras (RJIFNA)
 Lei Geral Tributária (LGT)
 Lei n.º 22/1997, de 27 de junho – Regime do Uso e Porte de Arma
 Lei n.º 101/2001 - Regime Jurídico das Ações Encobertas para Fins de Prevenção e Investigação Criminal
 Lei n.º 5/2002 - Medidas de Combate à Criminalidade Organizada
 Lei n.º 50/2007, de 31 de agosto – Regime de Responsabilidade Penal por Comportamentos Antidesportivos
 Lei n.º 25/2008, de 5 de junho – Lei do Combate ao Branqueamento de Capitais e do Financiamento ao Terrorismo
 Lei n.º 37/2011, de 22 de junho – Procedimentos Transmissão Circulação Produtos Defesa
 Decreto-Lei n.º 619/76, de 27 de julho - Incriminações para a prática de determinadas infrações fiscais
 Decreto-Lei n.º 187/83, de 13 de maio - Infrações de Contrabando e Descaminho, correspondentes Sanções e Regras sobre o seu Julgamento
 Decreto-Lei n.º 28/84, de 20 de janeiro – Infrações Antieconómicas e Contra a Saúde Pública
 Decreto-Lei n.º 424/86, de 27 de dezembro - Infrações de Contrabando e Descaminho, correspondentes Sanções e Regras sobre o seu Julgamento
 Decreto-Lei n.º 15/93, de 22 de janeiro – Legislação de Combate à Droga
 Decreto-Lei n.º 52/93, de 26 de fevereiro - Regime Jurídico aplicado ao IEC Decreto-Lei n.º 300/99, de 5 de agosto
 Proposta de Lei n.º 100/II
 Protocolo n.º 22/2003, de 4 de julho - Cooperação e Coordenação no combate à evasão fiscal, entre a Polícia Judiciária, a Direcção-Geral dos Impostos e a Direcção-Geral das Alfândegas e dos Impostos Especiais sobre o Consumo

Legislação Estrangeira

Código Penal Espanhol - Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre
 Código Penal Italiano - LEGGE 13 settembre 1982, n. 646
 Código Penal Argentino - LEY 11.179 (T.O. 1984 actualizado)
 Constituição Espanhola
 Convenção das Nações Unidas contra a Criminalidade Organizada Transnacional da AGNU
 Decisão-Quadro 2005/212/JAI de 24 de fevereiro
 Decisão-Quadro 2008/841/JAI de 24 de outubro
 Diretiva 91/30/ECC
 Diretiva 2001/97/CE

Diretiva 2005/60/CE
Diretiva 2006/70/CE
Diretiva 2010/24/EU
Diretiva 2011/16/EU
Diretiva 2014/107/EU
Diretiva 2015/849/EU
Ley Penal Tributaria (Argentina) - Ley 24769 del 19/12/96
Recomendações do GAFI

Jurisprudência de Apoio

1. Análise do tipo legal do crime de Associação Criminosa e problemática dos crimes tributários como direito penal secundário

Acórdão Tribunal da Relação de Guimarães, de 17 de março de 2003 (Proc. n.º 469/03-1)
Acórdão do Tribunal da Relação de Lisboa, de 8 de junho de 2003 (Proc. n.º 5665/2003 5)
Acórdão do Tribunal da Relação de Lisboa, de 12 de fevereiro de 2004 (Proc. n.º 950/2004-9)
Acórdão do Supremo Tribunal de Justiça, de 25 de maio de 2010 (Proc. n.º 18/07.2GAAMT.P1.S1)
Acórdão do Tribunal da Relação de Coimbra, de 27 de novembro de 2013 (Proc. n.º 274/10.9JALRA-B.C1)

2. Associação Criminosa e Criminalidade organizada

Acórdão Tribunal do Supremo Tribunal de Justiça, de 21 de julho de 2010 (Proc. n.º 227/07.4JAPRT-D.S1)

3. Associação Criminosa e responsabilidade penal das pessoas coletivas

Acórdão do Tribunal de Relação do Porto de 5 de maio de 2010 (Proc. n.º 11/01.9TELSB.P1)
Acórdão do Tribunal da Relação do Porto, de 28 de fevereiro de 2014 (Proc. n.º 28/12.8IDPRT.P1)
Acórdão do Tribunal da Relação do Porto, de 17 de dezembro de 2014 (Proc. n.º 3189/12.2 IDPRT.P1)
Acórdão do Tribunal da Relação de Évora, de 24 de fevereiro de 2015 (Proc. n.º 362/11.4IDFAR.E1)
Corte di cassazione - sez. III Penale del 14.10.15 sent. n. 46162
Suprema Corte - sentenza n. 46162/2015

4. O crime de Associação Criminosa e o dever de sigilo bancário

Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 278/95 (Proc. n.º 510/91)
Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 602/2005 (Proc. n.º 514/2005)
Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 42/2007 (Proc. n.º 950/2006)
Acórdão do Tribunal da Relação do Porto, de 19 de fevereiro de 2014 (Proc. n.º

5. O crime de Associação Criminosa e a fraude fiscal

Acórdão do Supremo Tribunal de Justiça, de 5 de novembro de 1997 (Proc. n.º 97P549)

Acórdão do Tribunal de Relação do Porto, de 5 de maio de 2010 (Proc. n.º 11/01.9TELSB.P1)

Acórdão do Tribunal Regional da Guarda, de 3 de novembro de 2014 (Proc. n.º 20/02.0IDBRG-X.G1)

Acórdão do Supremo Tribunal de Justiça, de 29 de abril de 2015 (Proc. n.º 20/02.0IDBRG-X.G1-A.S1)

6. Burla Tributária

Acórdão do Tribunal da Relação do Porto, de 20 de maio de 1998 (Proc. n.º 9810469)

Acórdão do Supremo Tribunal de Justiça n.º 3/2003, de 7 de maio de 2003 (Proc. n.º 735/1999)

Acórdão do Tribunal da Relação do Porto, de 21 de março de 2013 (Proc. n.º 127/06.5IDBRG.P1)